

2019 年度テーマ研究論文

主査	秋葉 賢一
副査	松本 敏史
副査	

論文題目	主題	リース会計の論理拡張による オンバランス範囲の拡大 検討
	副題	

研究科	大学院会計研究科
専攻	会計専攻

学籍番号	48180009
氏名	稲葉 健太

テーマ研究概要書

リース会計の論理拡張によるオンバランス範囲の拡大検討

早稲田大学大学院会計研究科

4818009 稲葉健太

本稿の目的

本稿の研究目的は、「リース会計の論理を拡張し、これをサービス取引に適用可能であるかを検討する」ことであり、それは、「リース取引のオンバランス論理の枠組みを参考にして、類似の取引についてもオンバランス範囲を拡大できないか」という問題意識によるものである。

IFRS 第 16 号「リース」において、リース会計のオンバランス論理「使用权モデル」の考え方が導入された。この「使用权モデル」というのは、本稿でいう財産利用権取得説のことであり、契約のなかにある「利用権」を資産として認識し、それに伴う支払義務を負債として認識するオンバランス論理であることから、「利用権」の概念が、会計上において単独で認められるということを意味している。IFRS 第 16 号の導入により、すべてのリース取引を「財産利用権を取得した」ものとしてオンバランスしたのと同様に、リースと類似するサービス取引に関しても、「役務利用権を取得した」と考えることができる可能性がある。さらに、サービス取引についてもビジネス上の重要性が高まっている現在の状況であれば、かつてのリース取引のようにオンバランス範囲が拡大したのと同様の流れがサービス取引についても起きる可能性があると考えられる。サービス取引は非常に概念の広いものであるが、そのオンバランスを検討する意義はあると考え、本稿の目的とした。

本稿の内容

本稿の論文構成と各章における論旨は、次の通りである。

序章

リース取引のオンバランス論理の枠組みを参考にして類似の取引についてもオンバラ

ンス範囲を拡大できないか、という点を問題意識として、リース取引のオンバランス論理がサービス取引に適可能であるかを検討する旨の研究目的を明らかにし、その背景や動機について説明している。

第 1 章

リース取引の概要を述べるとともに、その本質について様々な解釈ができることを説明している。リース契約の法源として、リース発想の原点に「所有と使用の分離」あること、そして、割賦購入取引、サービス取引との異同を整理することを通じて、リース取引の法的性質について把握した。また、オンバランス範囲拡大の背景として、会計基礎概念、オンバランス範囲拡大の歴史的背景を整理することで、第 2 章、第 3 章および第 4 章の検討に役立てている。

第 2 章

様々な解釈できるリース取引の本質に照らしたオンバランス論理は、時代とともに範囲が拡大し変化してきたことを整理し、リースのオンバランス論理である、賃貸借処理説、割賦購入説、財産利用権取得説、未履行契約取引説、のそれぞれについて概観している。また、そういったオンバランス範囲の拡大検討の議論過程自体こそが、今後のオンバランス範囲の拡大検討をするにあたり、意義があると考えられる。本稿においては、財産利用権取得説が、IFRS 第 16 号において採用され、それに従って各国の会計基準のコンバージェンスが図られているというのが現在の会計実務の流れであるため、財産利用権取得説が、リース取引の本質に照らして、「最適な」とまではいえないものの「適切な」オンバランス論理であると、少なくとも現在において、そのように考えられている可能性があることから、その点について検討を行っている。

第 3 章

「リース取引のオンバランス論理の枠組みを参考にして、類似の取引についてもオンバランス範囲を拡大できないか」という本稿の問題意識に照らした場合、財産利用権取得説が会計理論として設定されている会計基準を検討し、その論理を拡張することの検討こそが、本論文の問題意識ないし研究目的に資するものであると考えられることを第 2 章までの検討を通じて結論付けた。そのため、第 3 章においては、財産利用権取得説が採用され

ている IFRS 第 16 号「リース」の具体的な検討、リース取引の定義及び範囲、適用単位、会計処理とその経済的影響について、説明している。

第 4 章

第 4 章においては、第 3 章で検討した IFRS 第 16 号のオンバランス論理を拡張し、役務利用権取得説として、これを類似取引であるサービス取引に適用することを検討している。

サービス取引のオンバランス化を検討する前提として、サービス取引の概要を述べるとともに、役務提供型契約は、相対契約であることから、様々な契約類型が存在していることも整理している。ここで、ビジネスモデルと会計上の 2 つの側面から、リース会計の財産利用権取得説の論理を拡張し、役務利用権取得説が考えられた。サービス取引のオンバランス化に関し、ビジネスモデルの視点として、ビジネス支援サービスが戦略性を有するようになってきたこと、ソリューション型のビジネスモデルが増加していること、ファブレス企業をはじめとしたモノを持たないビジネスモデルが主流になりつつあることなどから、サービス取引への経済的依存度が高くなっている。また、会計上の視点として、意思決定有用アプローチや実質優先思考をもとに 1970 年代にアメリカのリース会計基準が整備されたことを発端としてリース取引のオンバランス範囲が拡大し、現在までにリース取引とサービス取引の区別が会計上で論点となっていること、そして、サービス取引のオンバランス化を検討することが、財務報告の目的に資するものであるという点を挙げることでできた。上記の点を前提として、リース会計のオンバランス論理を拡張し、役務利用権取得説として、これを類似取引であるサービス取引に適用することを検討している。

序章

本稿の研究目的は、「リース会計の論理を拡張し、これをサービス取引に適用可能であるかを検討する」ことであり、それは、「リース取引のオンバランス論理の枠組みを参考にして、類似の取引についてもオンバランス範囲を拡大できないか」という問題意識によるものである。

IFRS 第 16 号「リース」において、リース会計のオンバランス論理として「使用权モデル」の考え方が導入された。この「使用权モデル」というのは、本稿でいう財産利用権取得説のことであり、「契約のなかにある利用権」を資産として認識し、それに伴う支払義務を負債として認識するオンバランス論理であることから、「利用権」概念が、会計上において単独で認められるということを意味している。

ここで、リースのオンバランス論理として財産利用権取得説が採用されるまでには、賃貸借処理説、割賦購入説とリースのオンバランス論理が変遷し、その範囲が拡大してきた。これには、1960 年以降のアメリカにおける会計実務が、従来の会計理論の枠組みを超えて展開され、それに伴って「実質優先思考」や「意思決定有用性」といった現行の基準のもとである基礎的な会計理論が生まれたという背景がある。また、リースという経済活動の事象自体も、語源的には賃貸借あるいは賃貸借契約を意味する英語の **Lease** に由来しているが、法律的観点や会計的観点から、リースに対して様々な解釈が加えられ、様々な性格を有すると考えられるようになった。このような点から、「リース」を研究対象とすることで、経済事象をどのような会計論理で財務諸表上において写像するのか、という会計の本質的な部分を学習することができると考えている。

また、IFRS 第 16 号において、財産利用権取得説が採用されたことにより、すべてのリース取引がオンバランスされた。しかし、割賦購入説においてファイナンス・リースかオペレーティング・リースかの区別の問題を回避するために、IFRS 第 16 号のように財産利用権取得説によって、すべてのリース取引をオンバランスしたが、新たにサービス取引か否かの区別の問題へと会計上の論点がシフトしている。これに対応するために、リース取引を「財産利用権を取得した」と会計上で考えたのと同様に、リースと類似するサービス取引に関しても、「役務利用権を取得した」と考えることができる可能性がある。さらに、サービス取引についてもビジネス上の重要性が高まっている現在の状況であれば、かつてのリース取引のようにオンバランス範囲が拡大したのと同様の流れがサービス取引につい

ても起きる可能性があると考えられる。サービス取引は非常に概念の広いものであるが、そのオンバランスを検討する意義はあると考え、本稿における研究テーマとする。

目次

第1章	オンバランス範囲拡大	1
第1節	リース取引の概要	1
第2節	リース契約の法源	2
第1項	リースの由来	2
第2項	リースの法的性質	4
第3節	オンバランス範囲拡大の背景	7
第1項	経済活動と会計	7
第2項	オンバランス範囲拡大の歴史的背景	9
第3項	財務報告の目的	11
第4項	資産および負債概念	15
第2章	リースのオンバランス論理	18
第1節	賃貸借処理説	18
第2節	割賦購入説	19
第1項	割賦購入説	20
第2項	拡大割賦購入説	20
第3項	小括	21
第3節	財産利用権取得説	22
第1項	リース利用権の資産性	22
第2項	リース料支払義務の負債性	24
第3項	批判	26
第4節	未履行契約取引説	27
第1項	概要	27
第2項	妥当性の検討	30
第5節	小括	31
第3章	現行の国際財務報告基準におけるリース会計	35
第1節	IFRS第16号「リース」の定義および範囲	35
第1項	概要	35
第2項	特定された資産	37
第3項	経済的便益のほとんどすべてを得る権利	39

第4項	資産の使用を指図する権利	40
第2節	リース会計の適用単位	42
第1項	契約の構成部分の区別	42
第2項	契約対価の配分	44
第3節	IFRS 第16号「リース」の会計処理	44
第1項	当初認識および測定	44
第2項	例外的な免除規定	45
第3項	事後測定	46
第4項	リース期間	47
第4節	IFRS 第16号の導入による経済的影響	47
第1項	日本基準およびIAS 第17号との比較	47
第2項	米国会計基準との比較	48
第4章	サービス取引のオンバランス検討	50
第1節	役務提供型契約の法源	50
第1項	サービス取引の概要	50
第2項	役務提供型契約の法的性質	51
第2節	サービス取引のオンバランス検討の意義	53
第1項	ビジネスモデルの視点	53
第2項	会計上の視点	57
第3節	役務利用権取得説	59
第1項	利用権に基づく会計	59
第2項	サービス料支払義務	60
第3項	サービスのオンバランス	61
第4項	契約会計との関係	63
第4節	会計処理と経済的影響	65
第1項	当初認識と測定	65
第2項	事後測定	65
第3項	経済的影響	66
第5節	本稿における結論と限界	66
第1項	本稿の結論	66

第2項	サービス取引内でオンバランス要件設定.....	69
第3項	未履行契約取引説の適用可否	70

第1章 オンバランス範囲拡大

第1節 リース取引の概要

リースとは、語源的には賃貸借あるいは賃貸借契約を意味する英語の **Lease** に由来している。しかしながら、法律的観点や会計的観点から、リースに対して様々な解釈が加えられ、様々な性格を有すると考えられるようになった。

例えば、佐藤信・角ヶ谷〔2009〕によれば、リース取引の本質は、その行為の内容と当該取引の対象の観点から分類され、その行為の内容からは、売買取引説、金融サービス説、賃貸借サービス説、リース・サービス説であるといった様々な見解が存在するとされる。

売買取引説は、その行為内容を、リース契約をリース物件に関連した売買契約とみる考え方である。そのなかでも、販売益相当額を含む割賦売買と考えるもの、または、販売益相当額の存在しないリース物件の購入資金を単に貸し借りしたにすぎないと考えるものの2つがある。そして、その売買取引の対象としては、リース物件の所有権そのものと、リース物件の利用権とする考え方の2つがある。（佐藤・角ヶ谷〔2009〕9頁・11頁参照）

金融サービス説は、その行為内容を、リース取引を資金の貸借とする考え方である。ここで、売買取引説との違いは、特に、貸手において、取引の中心的意図が借手に対する資金の貸付にあり、当該取引においては通常の商製品売買における販売益部分を含まない形でリース料設定が行われているという点で、相違している。しかし、考え方の相違はあるものの、購入代金だけの債務を負担し、当該債務を分割返済するという点で、売買取引説（そのうち、販売益相当額の存在しないリース物件の購入資金を単に貸し借りしたにすぎないと考えるもの）との間に相違はほとんどないと考えられる。（佐藤・角ヶ谷〔2009〕11頁12頁参照）

賃貸借サービス説は、その行為内容を、リース取引を特定資産であるリース物件の賃貸借とみる考え方である。賃貸借は、貸手が借手に対して、一定期間にわたって対象物件を利用できるようにし、その利用料を賃貸料として支払うものである。考え方の相違はあるものの、売買取引説のうち、売買取引の対象がリース物件の利用権とする考え方との相違はほとんどないと考えられる。（佐藤・角ヶ谷〔2009〕12頁参照）

リース・サービス説は、リース取引をリースという独特のサービスの授受を行う取引であるとみる考え方である。リース取引を金融サービスや賃貸借サービスのみに限定せず、様々な内容のサービスを含む取引であると考え。ここでいう様々なサービスとは、例え

ば、維持管理や通常の保守等はもとより、固定資産税の納付やリース物件の引取および処分なども重要なリース・サービスの構成要素であると考ええるというものである。(佐藤・角ヶ谷 [2009] 13 頁参照)

一口にリース取引といっても様々な考え方が存在していることが分かるが、様々な考え方が存在しているといっても、その経済的実態にほとんど相違がない場合もあることから、リース取引の本質の解釈やその類似取引との境界線を曖昧としている。

会計基準上、リース取引はどのように考えられているのであろうか。この点、日本基準（企業会計基準第 13 号「リース取引に関する会計基準」）や米国会計基準（FASB ASC Topic842 Lease）によれば、リース取引は、ファイナンス・リース取引とオペレーティング・リース取引に分類されている。確かに、オペレーティング・リース取引は、賃貸借としての性質が強いと考えられるが、ファイナンス・リース取引については、前述したような、単純な物件の貸し借りだけでなく、物件の所有や廃棄に伴う諸手続をリース会社が行うといったサービスの要素や、設備調達手段の提供といったファイナンス的な要素などを含めた複合取引であると考えられている（加藤建 [2019] 参照）。また、IFRS 第 16 号「リース」によれば、リース物件そのものではなくその物件に随伴する使用権を取引していると考えており、つまり、リース取引を使用権の売買と捉えていると考えられる。なお、IFRS 第 16 号においても、貸手においては、ファイナンス・リース取引とオペレーティング・リース取引に分類されるが、借手においては、ファイナンス・リース取引とオペレーティング・リース取引に分類されない。

このように、リース取引の本質についても様々な解釈ができること、その本質に照らした会計基準の設定にも各国で差異がみられることについて、その概要を整理した。この点を踏まえると、リース会計の論理を拡張してオンバランス範囲の拡大を検討する余地があると考えることができる。

第 2 節 リース契約の法源

第 1 項 リースの由来

リースとは、語源的には賃貸借あるいは賃貸借契約を意味する英語の Lease で、この概念は遠く古代まで遡ることができる。

この点、宇都木 [1973] はリースの起源について以下のように説明している。紀元前

18 世紀初頭のバビロン帝国において、世界最初の立法者ハンムラビは、特に商取引、所有権、労働契約および債務者の地位について規則を定めている。エジプトにおいては、リーシングまたはレンティングの概念は紀元前 3000 年頃 Thinites の統治下においてすでに現れていた。富豪は自己の道具や奴隷を他の富豪に賃貸し、不動産、土地の所有者はそれらを「半自由民」に一季節またはさらに長期間貸付けていたが、これは場合によっては無意識のうちにリーシングまたは、レンティングを行っていたのである。（宇津木 [1973] 10 頁参照）

また、このようなリース発想の原点に関して、足利 [1988] は次のように述べている。リース発想の原点は、所有と使用の分離である。収益の源泉となる資産は必ずしも自ら所有する必要はなく使用できればよいというところにある。『収益は使用から生まれる』という発想は、日本人にとってあまりなじみのない考え方である。所有と使用収益を分離する考え方は、英米法の根底に潜んでいる。イギリスにおいてこの概念は、中世封建時代の土地の帰属（所有）と収穫物（収益）をめぐる教会・領主・領民 3 者の関係のなかから生まれた。土地の所有者（領民）が相続する際、領主によって土地を没収されることが多かった。それ故、教会に土地を寄託（譲渡）した上で、土地の収穫物（使用収益）を子孫に確保する方策をとった。さらに、領主が教会への寄託を禁止すると、第 3 者への譲渡を行い、使用収益の確保をはかった。16 世紀になると、『用益法』という受益者を所有者として保護し、課税する法律ができた。いわゆる、英法のユース（use）という制度である。この制度は所有と使用収益とが分離している、あるいは相互に独立しているという前提に立脚している。こうした法律の積み重ねから生まれた英米法系を基盤としている諸国（アメリカ、イギリス、カナダ、オーストラリアなど）にとっては、リースの基本的な考え方は特に新しいものではないが、所有と使用が不可分のヨーロッパの大陸系を基盤としているわが国を含めた諸国にとっては、リースの考え方は斬新であると共に、従来の法体系にそれをおさめようとすれば無理が生じる場合が起こってくる。（足利 [1988] 25 頁 26 頁参照）

つまり、歴史的背景から英米法的思考により「所有と使用の分離」が起こり、それこそがリースの発想を生み出したのである。そして、この「所有と使用の分離」の考え方が、会計上においてもリースのオンバランス議論の発展に繋がっていると本論文では考えている。

第2項 リースの法的性質

語源的には賃貸借の意味を有するリースを法的にどのように位置付けするかについては、これまで賃貸借性、金融性、いずれを重視するかについては対立があった。リースの実務家は、リースが持つ節税機能から賃貸借の立場を強く主張するが、判例の多くは賃貸借という形式にとらわれず、ユーザーに対する金融的便宜を供与するという、取引の実態に即した処理を主張している。（紙〔2003〕28頁参照）

ここで、大陸法、特に日本においてはリース契約（ファイナンス・リース）もレンタル契約も賃借人の物件の使用許諾およびその対価の定期的な支払および貸主の受取料債権の回収という点から、民法上の契約にあてはめると「賃貸借」（民法601条）に分類される。しかし、民法上の「賃貸借」が想定しているのはレンタル契約の方であってリース契約（ファイナンス・リース）は想定していないとするのが一般的な解釈である（加藤久〔2007〕22頁参照）。この点、2020年（令和2年）民法改正の検討段階においてリース契約（ファイナンス・リース）を明文規定することが検討されたが、公益財団法人リース事業協会は、2013年4月24日付の『民法（債権関係）の改正に関する中間試案（第38賃貸借）』に対する提言書¹において、ファイナンス・リースをいかなる種類の契約としても民法に規定することに反対するとの提言書を発表した¹。これは、当該提言書によれば、ファイナンス・リースの法制化は、その法的性質を明確化する趣旨と理解されるが、学界においても、ファイナンス・リースの法的性質に関する様々な意見があるとされている。

なお、物件に係る保守修繕義務、瑕疵担保責任、滅失毀損等の危険負担は、民法における賃貸借の法理によれば貸主が負うべきものであり、レンタル契約もそれに従うが、リース取引の場合は貸手がそれらをすべて免責としている点で異なり（加藤久〔2007〕23頁参照）、この点からも「民法においてリース契約が想定されていない」ということが説明できる。以上から、リース契約（ファイナンス・リース）は「賃貸借を中核としサービスやファイナンスなどの要素をも包含した新たな契約類型」であるという考え方もあるといえる（加藤建〔2019〕25頁参照）。

上記とは別に、リース取引と類似した取引には、割賦販売取引やサービス取引が考えられ、以下ではそれらを比較することにより、リース取引の性質を把握する。

¹ これは、経済界において安定的にファイナンス・リース取引が行われているなかであえて法制化する必要がない上に、法制化された場合には様々な弊害が出てリース取引を委縮させ、わが国の自由な経済活動を阻害するからであるとしている。

（１）割賦購入取引との異同

リース取引と割賦販売取引は、資産を一定期間に渡り自由に使用・利用できるという点や、それによりさらにもたらされる便益を享受でき、さらに資産の使用に伴うコストは取得した企業が支払うという点、その対価の支払が数回に及ぶという点で、経済的実態は類似していると考えられる。しかし、割賦販売取引を民法上の契約にあてはめると「売買」（民法 555 条）とされ、法形式上はリース取引と異なるものと考えられる。

（２）サービス取引との異同

リース取引とサービス取引は、物件それに伴う役務を一定期間に渡り自由に使用・利用できるという点や、それによりさらにもたらされる便益を享受でき、さらに使用に伴うコストは取得した企業が支払うという点、さらにこれらの対価を支払うという点で類似していると考えられる。サービス取引を民法上の契約にあてはめると「委任」（民法 643 条）または「請負」（民法 632 条）になると考えられる。民法上において役務提供契約という明文規定がない以上、サービス契約が委任契約に該当するか請負契約に該当するかについては契約内容や法律上の解釈の問題によって分類されることになる。一般的に「委任契約」は契約で合意した内容を実現するための作業を遂行することを契約の目的とする契約で、「請負契約」は契約で合意した内容を実現することが契約の目的とする契約と考えられている。ともあれ、法形式上はリース取引と異なるものと考えられる。

しかしながら、2020 年（令和 2 年）民法改正作業において、役務提供型契約（サービス契約）について、一般規定に関する提案がなされた。この背景には、役務提供型契約に関する重要性の拡大、諸外国の議論動向など、があるとされている。特に、今日の社会では、民法典制定時に想定されていなかった役務提供を内容とする様々な契約があり、役務提供型契約の重要性が高まっていると考えられる。この役務提供型契約に関して、日本で活発な研究成果が示されるようになったのは 1990 年代であり、この頃から様々な学説が唱えられるようになった。ヨーロッパにおいても役務提供型契約に関する民法上の議論が進展してきたのは近時のことであり、これらの契約の一般原則の解明は、サービスの多様性からまだ不十分な段階と理解されている。このような点も踏まえ、役務提供型契約の一般法理を現段階で民法典に規定することは時期尚早と考えられたと推測できる。（安永・鎌田・能見〔2018〕参照）

（３）アメリカにおけるリース取引と割賦売買取引、サービス取引

アメリカでのリース契約の法的な位置付けは、アメリカ統一商事法典（Uniform Commercial Code）に基づき考える。これは連邦法では一律に規定できない商取引の分野において米国法を統一する目的で作成され、現在アメリカのすべての州で採用されているものである。そして、アメリカ統一商事法典では、リース契約を担保目的のリース（Lease Intended for Security）と真正リース（True Lease）に分けることで考えている。担保目的のリースは、賃貸人から賃借人に所有権を移転すべきものとされ賃貸人は担保権者とみなされるのに対して、真正リースは、本来のリースであるから物件の所有権を取得せず単にこれを占有し利用する権利を取得するに過ぎないとされる。なお、担保目的のリースは第 9 編「担保取引（Secured Transactions）」の規定に従い、真正リースは第 2 編 A「リース（Leases）」の規定に従うこととされている。そして、リースは「約定の見返りとして、ある期間中物品の占有利用権を移転することであるといい、商品点検付売買、残品引受条件付売買、又は担保権の保持もしくは設定はリースではない」と定義されている。（田島訳〔2002〕参照）

リース取引と割賦売買取引の類似性については前述したが、この点、アメリカ統一商事法典においても、第 2 編にて「売買（Sales）」を、第 2 編 A にて「リース（Leases）」をそれぞれ規定していることから、法的形式は異なるものと考えていることが分かる。ここで、リース契約に関して明文規定があることが大陸法との比較において注目すべき点であるが、これは「2A」という編別からも推測されるように、動産機器のリースが急増したことにより第 2 編「売買」の適用と解釈の応用問題によってリース契約を処理することができなくなってきたため、第 2 編の規定に修正を施した条項による独立規定が必要になったという経緯があるためである。実際に第 2 編 A「リース」においては第 2 編「売買」の規定の多くが準用されており、この側面からもリース取引と割賦売買取引の類似性を説明することができる。（田澤〔2000〕参照）

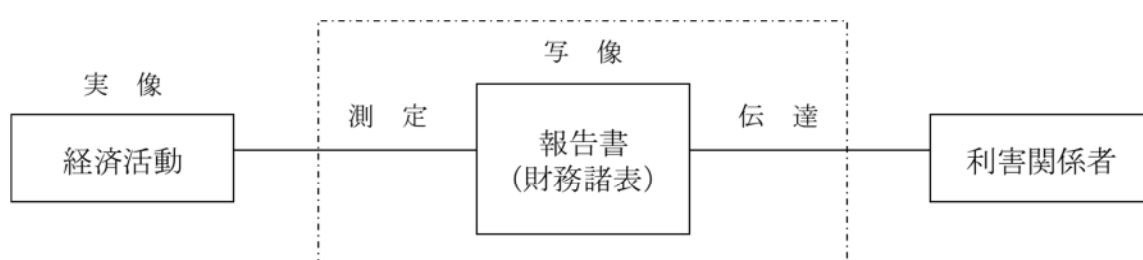
また、リース取引とサービス取引の類似性についても前述したが、やはり、役務提供型契約に関する立法の議論が進展してきたのは近時のことであり、これらの契約の一般原則の解明は、サービスの多様性からまだ不十分な段階である。この点、第 2 編 B「ライセンス」規定が創設される動きもあったものの、アメリカ統一商事法典において、役務提供型契約が明文規定として存在していない。

第3節 オンバランス範囲拡大の背景

第1項 経済活動と会計

桜井〔2019〕1頁によれば、会計（accounting）とは、「ある特定の経済主体の経済活動を、貨幣額などを用いて計数的に測定し、その結果を報告書にまとめて利害関係者に伝達するためのシステムである」と定義している。

〔図 1〕



（桜井久勝〔2019〕1頁 図表 1-1 をもとに作成）

企業という経済主体は、出資者が拠出した資金と、銀行等の債権者からの借入資金を運用することで、製品の製造・販売やサービス提供などの経済活動を営んでおり、会計によって、このような経済活動を所定のルールに従って測定し、その結果を報告書にとりまとめる。したがって、その報告書は、経済活動という実像を計数的に描写した写像であるといえる。（桜井〔2019〕1頁参照）

ここで、企業における経済活動の主たる目的は営業循環（operating cycle）を反復的に繰り返すことにあり、また、主たる経済活動というのは営業活動を行うことにあると考えることができる（桜井〔2019〕119頁）。例えば、桜井〔2019〕119頁によれば、製造業では、（a）原材料などの仕入→（b）財やサービスの生産→（c）財またはサービスの販売→（d）販売代金の回収、という一連の活動が営業循環であり、回収された代金は、再び原材料などの仕入に充当され、営業循環が繰返されていくとしている。また、秋葉〔2018〕151頁によれば、企業は、調達された資金を、生産目的のためにさまざまな資源に投入し、製商品の製造・販売やサービスの提供によって資金を回収するという組織体であり、企業の営業活動は、一般に、仕入→製造→販売、という営業循環とか通常の事業や営業活動とよばれる過程をとっているとしている。

しかし、企業のビジネスモデルは多様であり、各企業における「営業循環」は必ずしも一致するものではない。この多様で異なるビジネスモデル間の比較可能性を高めるためには、外形が同じである資産に対しては同一の会計処理を適用すべきと考えられる（川村〔2019〕194頁参照）。その一方で、企業のビジネスモデルの違いを財務諸表に反映させることが財務諸表の関連性を高めると考えられ、これは、形式的な比較可能性の追求で、異なるビジネスモデルを的確に財務諸表に反映させることができなくなってしまうといえるためである（川村〔2019〕194頁参照）。このビジネスモデルの違いを財務諸表に反映させようと、業種別に異なる会計基準を設定すべきであるという考えもある。例えば、わが国においても別記事業や非営利法人などで一部採用されている。しかし、一般に、企業会計では、業種（ビジネスモデル）の違いを超えて、一組の共通の企業会計基準が設定され、金融機関でも一般事業会社でも業種（ビジネスモデル）を問わず適用されているというのが現行の会計実務である。（川村〔2019〕195頁参照）

このように、仮に同じ経済活動という実像であっても、どのような目的で測定・伝達したいのかによって、報告書に計数的に描写した写像の内容も変わってくると考えることができる。

ここで、リース取引（ファイナンス・リースおよびオペレーティング・リース）は、割賦売買取引、サービス取引などと類似していることから、それがリース取引という経済活動の実像にフレキシブルさを生んでいる。そのため、多くの種類のリースがあり形態は一樣ではないといえ、このことがリース取引という経済活動の実像を計数的に描写した写像である、会計上の解釈に様々な見解を与えることの要因となっていると考えられる。

例えば、情報加工という請負または委任契約を結んだとしても、会計上においてそれは、情報加工サービス提供を享受する取引なのか、情報加工のための設備を使用する権利を購入する取引のか、という解釈の問題が発生する。このように請負または委任契約であっても、会計上の解釈において、それがリース取引なのかサービス取引なのかその類似性ゆえに明確に区別できない場合も多い。それにも関わらず、会計上において、かたやリース取引として分類およびオンバランスされ、かたやサービス取引として分類およびオフバランスされているのである。

特に、リースの発想の原点に「所有」と「使用」の分離があり、リース取引を「財産を利用する権利を取得した」と会計上で考えたように、リース取引と類似したサービス提供を享受する取引に関しても「役務を利用する権利を取得した」と会計上で考えることもで

きるといえる。このように、法的に請負または委任契約であっても、会計上の解釈においてそれがリース取引なのかサービス取引を区別することなく、「利用権の移転」という点に着目した場合には、これらを財産の占有利用権を移転することと役務の占有利用権を移転することと捉えることに相違はないと考えても差し支えないと思われることから、「利用権のオンバランス」という同じ会計処理が行われていてもよいはずである。この点は、第2章から第4章で詳細に検討することとする。

特に、経済活動の実像とその写像をどのように行うのかという点に関して、会計上で様々な解釈が行われ、オンバランス範囲が拡大するようになったのは、1960年以降のアメリカにおける会計実務がそれ以前の会計理論の枠組みを超えて展開されたことによると考えられる。そのため、以下で、1960年以降の会計の歴史的な流れを整理し、オンバランス範囲拡大の背景を考えるとともに、その流れを受けて現行の会計理論がどのように整備されているのかも整理する。

第2項 オンバランス範囲拡大の歴史的背景

1960年以降のアメリカにおける会計実務は、それまでの資産評価の基準として取得原価基準、収益認識の基準としては実現主義を採ってきた会計理論の枠組みを超えて展開されてきた。すなわち、以下の①～④が次々と導入されたのである。（加藤盛〔2002〕161頁参照）

- ① 物価変動会計：資産を評価替し、歴史的な原価という配分の限界をこえて、費用化可能資産を拡大する会計（FASB Statement No.33, Financial Reporting and Changing Price, 1979.）
- ② 見積損失計上の会計：偶発事象にかかわる将来の見積損失をも、負債概念を拡張することによって計上する会計（FASB Statement No.5, Accounting for Contingencies, 1975）
- ③ 将来費用の予測計上会計：将来の費用発生事象を負債概念の拡大によって計上する会計：年金会計（FASB Statement No.87 Employers' Accounting for Pensions, 1985 APB Opinion No.8 Accounting for the Cost of Pension Plans, 1966）退職後医療給付会計（FASB Statement No.106 Employers' Accounting for Postretirement Benefits Other Than Pensions, 1990）
- ④ 認識領域拡大の会計：伝統的に取引概念には入らないとされてきた領域にまで、認

識を拡大させる会計。リース会計：リース賃借人がリース資産を自己の資産として計上する会計（FASB Statement No.13, Accounting for Leases, 1976）。契約会計：契約時点で取引を認識しようとする会計であるが、現在価値ではまだ制度化されていない。金融商品のオプションにかかわるプレミアム料の処理のかたちで部分的に導入されている。

このような新しい実務に対応して、会計理論もそれまでの会計理論から新しい実務に則した会計理論への動きをみせるのである。上記のうち会計上の取引概念に大きく影響を与えたのは④に関する議論である。この議論がアメリカで活発に行われたことによって、意思決定有用アプローチや実質優先思考が生まれ、様々な経済活動の実像について、写像の目的や手段に変化をもたらし、それに伴いオンバランス範囲も拡大していくこととなるのである。

石井明〔2009〕によれば、アメリカ公認会計士協会による会計原則審議会（Accounting Principles Board）が発足した後、会計調査研究（ARS）第1号（Maurice Moonitz, The Basic Postulates of Accounting, 1961）の「公準 B-2 市場価格」において、「大抵の場合、会計資料は過去の取引および過去の価格に基づくが、必ずしもすべてがそうではない。最近数年間（1960年頃）において、会計報告書を『一層有用』にするために、将来の事象および価格、すなわち見積事象および価格を利用すべきであるという圧力が高まってきた。見積りがより広範に使用されれば、その結果は、過去の資料を基礎とする報告より不正確になることは当然であるが、それらの結果が『一層有用』になることは明白であろう。」と述べており、将来の交換あるいは事象について、会計上の取引として認識する可能性、すなわち、会計取引概念の拡張を提唱した。（石井明〔2009〕87頁参照）

また、加藤久〔2007〕によれば、同時期である1966年、アメリカ会計学会（AAA）は、『基礎的会計理論』（ASOBAT）を発表し、そこでは「会計に対して情報を要求することは、会計を利用して意思決定を行うために必要不可欠なことであり、しかも、その意思決定は、必ずと言っていいほど将来を指向する」と述べ、いわゆる意思決定有用性アプローチの展開を試みた（加藤久〔2007〕84頁参照）。この意思決定有用アプローチの影響を受けて、1970年には会計原則委員会（APB）も会計原則委員会ステートメント（APBS第4号）を発表し「財務会計は、たとえ、法的形式が経済的実質と異なり、異なる取扱いを示唆することがあろうとも、事象の経済的実質面に力点を置く。通常は、会計処理すべき事象の経済的実質は、法的形式に合致する。しかしながら、実質と形式の乖離がときとし

て起こる。会計士は、提示される情報が、当該経済活動をよりの確に反映するように、事象の形式よりも実質を重視する」と述べ、実質優先思考が財務会計の基本的特質の1つであることを明記した（加藤久〔2007〕85頁参照）。

このように1960年代において新しい会計実務が次々に導入された結果として、「意思決定有用アプローチ」や「実質優先思考」といった考え方が生まれ、それに伴い会計諸概念の変化が提唱された。この流れを受けて様々な会計理論が提唱されることとなったが、その提唱の中心といえるのがアメリカ財務会計基準審議会（FASB）の「財務会計概念書（Statement of Financial Accounting Concepts：SFAC）」であり、それに基づいた会計諸概念の構築であると考えられる。

FASBは、財務報告の基本目的、会計情報の質的特徴、認識規準や測定属性、財務諸表の構成要素の定義などを明確にした財務会計概念書（SFAC）シリーズを発表し、それらは財務会計の概念フレームワークと呼ばれている（加藤久〔2007〕86頁参照）。

そして、SFACシリーズにおいて、財務報告の目的に「意思決定に有用であること」という点が明記されていること、「将来の経済的便益」の概念ができたこと、および、そのことによって資産概念および負債概念が整備されたことが、現行の会計理論の構築に大きく寄与しているものと考えられる。

第3項 財務報告の目的

川村〔2019〕1頁によれば、財務報告（financial reporting）とは、「財務諸表の作成者がその利用者に対して、財務情報を提供すること」であるという。財務報告は様々な手段で行われるが、その手段の最も中心的なものは財務諸表であり、その報告主体は、企業である。そして企業が財務報告を行う目的は、①利害調整と②情報提供とに大別される。ここで、財務報告の目的は、〔図1〕²で述べた経済活動という実像をどのような視点で写像したいのかということである。

（1）利害調整目的

広瀬〔2017〕12頁によれば、利害調整とは、「企業の利害関係者または利害関係者相互間の利害すなわち利益をめぐる対立または綱引きを調整すること」である。そして、会

² 本稿7頁参照

計情報は、個別的な契約または社会的な法規と結びついて、企業を取り巻く利害関係者の対立する利害を調整する役割を果たしてきた（川村〔2019〕11頁参照）。

ただし、利害調整目的は、あくまで最も重要な目的ではないと位置づけるのが現行の考え方である。この点、ASBJの「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」(ASBJ〔2006〕)において、ディスクロージャー制度における会計情報は、公的な規制や私的な契約等を通じた利害調整にも利用されていて、このような会計情報の副次的な利用の事実は、会計基準を設定・改廃する際の制約になることがあるとしている³。また、IASBが2018年に改正した「財務報告のフレームワーク」(IASB〔2018〕)において、企業の経済的資源に係る経営者の受託責任に関する評価は、資源提供の意思決定に重要であるという位置づけとしている。

（２）情報提供目的

広瀬〔2017〕によれば、情報提供とは、「企業の経済活動および経済事象に関する情報を利害関係者に知らせること」である。一般的に、財務報告の目的とは、利用者の意思決定のために有用な情報を提供することであるといわれ、このような財務報告の目的は、意思決定有用性目的とよばれており、財務報告は、意思決定有用性目的を遂行するとき、情報提供機能を果たすともいわれる（川村〔2019〕3頁参照）。

この情報提供機能に関して、桜井〔2019〕9頁によれば、近年における証券市場の発達により、財務会計は単なる私的利害の調整に利用されるだけでなく、経済社会全体に影響を及ぼすような、公的機能をもつようになってきている。すなわち投資者に対して、証券投資の意思決定に役立つ情報を提供して彼らを保護することにより、証券市場が意思決定に役立つ情報を提供して彼らを保護することにより、証券市場がその機能を円滑に遂行できるようにするという役割が情報提供機能であるとしている。また、広瀬〔2017〕17頁によれば、証券取引法によるディスクロージャー制度が確立されたことにより、投資意思決定情報の提供が重視されるようになり、そのための情報が他ならぬ財務会計からアウトプットされる情報であり、その意味で情報提供機能があるといえるとしている。

また、SFACシリーズにおいて、財務報告の目的に「意思決定に有用であること」が掲げられた歴史的な流れから、今日の概念フレームワークにおいても、濃淡の差はあれ、財

³ ASBJ〔2006〕11項参照

務報告の目的は、利用者の意思決定に役立つ有用な情報を提供することにあることが明らかとされている（川村〔2019〕5頁参照）。この点、2018年改正のIASB〔2018〕における一般目的の財務報告の目的は、「現在および潜在的な投資家、貸付者、その他の債権者が、企業の資源の提供について意思決定するのに有用な、報告企業に関する財務情報を提供することにある」としている。また、ASBJ〔2006〕2項における財務報告の目的は、「投資家の意思決定に資するディスクロージャー制度の一環として、投資のポジションとその成果を測定して開示することであるとし、それは、投資家による企業成果の予測や企業価値評価のために、将来キャッシュ・フローの予測に役立つ情報を提供すること」としている。

ここで、会計情報は企業価値の推定に資することが期待されているが、企業価値それ自体を表現するものではない。IASB〔2018〕では「一般目的の財務報告書は、企業の価値を示すようには設計されていないが、現在および潜在的な投資家、貸付者、その他の債権者が、企業価値を見積るために役立つ情報を提供する」としており、ASBJ〔2006〕16項においては、「企業価値を主体的に見積るのは自らの意思で投資を行う投資家であり、会計情報には、その見積りにあたって必要な、予想形成に役立つ基礎を提供する役割だけが期待されている。」としている。

また、将来キャッシュ・フローの予測に役立つ情報に関して、ASBJ〔2006〕3項は、会計情報のなかで投資の成果を示す利益情報は、基本的に過去の成果を表すが、企業価値評価の基礎となる将来キャッシュ・フローの予測に広く用いられているとしている。他方、IASB〔2018〕では、以下の両方の情報が、企業への資源提供に関する意思決定に有用なインプットを提供するとしている。

- ①企業の財政状態に関する情報（いわば貸借対照表の情報）
- ②企業の経済的資源や請求権を変動させる取引その他の事象の影響に関する情報（いわば損益計算書やキャッシュ・フロー計算書の情報）

このように、財務報告の目的は、投資家などの意思決定に有用な情報、それは将来キャッシュ・フローの予測に役立つ情報の提供であるという点で共通している。さらに、利益を中心とした会計情報を用いて利用者が自ら予測を行うという会計モデルを想定していることが期待できるとすれば、IASB〔2018〕とASBJ〔2006〕とは、同じような考え方で達成しようとしていると考えることができる。（秋葉〔2019〕21頁参照）

（３）有用な情報

投資家の意思決定に有用な情報を提供することが財務報告の目的であるならば、ここでいう「有用性（useful）」とは、どのようなことであろうか。この点、IASB [2018] によれば、主たる利用者の意思決定において、会計情報が有用であるとすれば、基本的な質的特性（qualitative characteristics）を満たす必要があるとしている。それは、「関連性（relevance）」があつて、かつ、表現しようとしているものを、「忠実に表現（faithful representation）」しなければならないとしている。つまり、ここでいう「有用性」とは、「関連性」と「忠実な表現」という２つの要件から判断されるといえる。なお、それが「比較可能（comparability）」で「理解可能（understandability）」で「適時（timeliness）」で「検証可能（verifiability）」であれば、会計情報の有用性は補強されるとされる。

IASB [2018] における「関連性」について、将来の結果を予測するプロセスにおいてインプットとして用いられる予測価値（predictive value）、過去の評価についてフィードバックをもたらす確認価値（confirmatory value）、のいずれか、またはその両方をもつ場合に、その会計情報は関連性をもつとされる。なお、予測価値のある会計情報は、その利用者が自らの予測を行う際に使用されることから、将来キャッシュ・フローの予測に役立つ情報の提供という点に関して、間接的に支援するという構図が想定されている（秋葉 [2019] 21 頁参照）。

また、IASB [2018] における「忠実な表現」について、関連性のある経済的事象を表現するだけでなく、表現しようとする事象の実質（substance）を忠実に表現することが必要である。ここでいう忠実な表現とは、完全性があり、中立性があり、かつ、誤りがないように経済的事象を描写することを指す。

なお、IASB [2018] の基本的な質的特性の適用プロセスは、まず、報告企業の財務情報の利用者にとって有用となりうる経済事象を識別し、そして、利用可能であつて忠実に再現できる場合に、最も「関連性」がある情報のタイプを識別する。そのうえで、その情報が利用可能であつて「忠実に表現」できるかどうか決定する、というプロセスを経る。

（秋葉 [2018] 47 頁参照）

第4項 資産および負債概念

本論文においては、オンバランス範囲の拡大を検討しているため、その前提として、資産および負債がどのような認識要件で貸借対照表において計上されるのかを本項で整理する。

(1) 資産概念

IASB [2018] において、資産は、「過去の事象の結果として、企業が支配する現在の経済的資源」と定義されている。また、ASBJ [2006] 4項において、資産とは、「過去の取引または事象の結果として、報告主体が支配している経済的資源」と定義されている。

経済的資源 (economic resources) とは、将来の経済的便益をもたらす、希少性のある能力を備えた資源をいう。将来の経済的便益 (future economic benefits) は、用役潜在力 (service potentials) であり、報告主体にキャッシュ・フローをもたらす能力を指すと考えられる。過去の事象への起因は、通常、購入等の取引の存在が前提となるため、自己創設の項目を認識しない根拠となる。法的所有権の存在は、当該報告主体の資産となる決定的要因とはならず、当該報告主体が当該資源を支配 (control) しているか否か、重要と考えられる。(川村 [2019] 142 頁参照)

ここで、資産の定義は、それを満たしただけで貸借対照表へ認識するものではなく、IASB [2018] では、資産を認識するためには、前述した構成要素の定義を満たし、かつ、その認識と結果として生じる収益・費用や資本の変動の認識が、財務諸表利用者に、関連性があり忠実に表現する場合に、それを認識することとされている。(秋葉 [2019] 94 頁 95 頁参照)

(2) 負債概念

IASB [2018] において、負債とは、「過去の事象の結果として、経済的資源を移転する企業の現在の義務」と定義されている。ここで、義務とは、「回避する実際上の能力を有していない企業の責務または責任」とされている。また、ASBJ [2006] 5項において、負債とは、「過去の取引または事象の結果として、報告主体が支配している経済的資源を放棄もしくは引き渡す義務、またはその同等物」と定義されている。

現在の債務（present obligation）には、法的債務（legal obligation）のほかに、推定の債務（constructive obligation）も含まれ、将来の経済的便益の犠牲（sacrifices of economics benefits）は通常、現金支出により行われる。（秋葉〔2019〕112 頁参照）

ここで、負債の定義は、それを満たしただけで貸借対照表へ認識するものではなく、IASB〔2018〕では、負債を認識するためには、前述した構成要素の定義を満たし、かつ、その認識と結果として生じる収益・費用や資本の変動の認識が、財務諸表利用者に、関連性があり忠実に表現する場合に、それを認識することとされている（秋葉〔2019〕112 頁参照）。特に、負債に関しては、認識により質的特性を欠いた情報を生み出す可能性がある要因を示している。関連性を欠いた情報を生み出す可能性がある要因として、①存在の不確実性、②経済的便益の流入・流出が低い可能性、を示している。また、忠実な表現を欠いた情報を生み出す可能性がある要因として、測定の不確実性、を挙げている。（秋葉〔2019〕112 頁参照）

ここで、本稿においては、リース取引およびサービス取引に関連した負債認識により質的特性を欠いた情報を生み出す可能性がある要因を排除する要件として、「契約によって、将来にキャッシュ・アウトフローが予定され、かつ、確定的であること」が必要になると考える。

なお、契約が「解約不能」である場合に、将来におけるキャッシュ・アウトフローが確定的であるといえる。ここで、「解約不能」の意義が問題となるが、企業会計基準適用指針第 16 号「リース取引に関する会計基準の適用指針」第 6 項第 92 項の規定を参考にすれば、契約が「解約不能」であると認められるのは、以下の場合となる。

- ① 契約を解除できないことが明記されている場合
- ② 法的形式上は解約可能であるとしても、解約に際し、相当の違約金を支払わなければならない等の理由から、事実上解約不能と認められる場合

また、「解約不能」とは、契約上一定の契約期間の定めがあることを前提としている。契約期間中は、解約不能であることが明記されているもの以外に、これと同様に取り扱われる取引として事実上解約不能と認められるリース取引およびサービス取引を考えることができる。このような取引に該当するものの契約上の条件としては、①解約時に、未経過の契約期間に係るキャッシュ・アウトフローの概ね全額を、規定損害金として支払うこと、②解約時に、未経過の契約期間に係るキャッシュ・アウトフローから、顧客の負担に帰属しない未経過の契約期間に係る利息等として、一定の算式により算出した額を差し引いた

ものの概ね全額を、規定損害金として支払うこと、の2つが考えられる。ただし、解約可能であることが明記されていないならば解約不能として取り扱われるわけではなく、事実上解約不能であるかどうかは、契約条項の内容、商慣習等を勘案し契約の実態に応じ判断されることになる。

第2章 リースのオンバランス論理

第1節 賃貸借処理説

語源的には賃貸借の意味を有するリースの法的な位置付けやリース取引の本質については、前章で述べてきたように様々な解釈があった。その本質に照らした会計基準の設定にも各国で差異がみられ、また、会計理論上においても法的形式を重視するのか、その取引の実質を優先するのか、によって様々な解釈を考えることができる。しかしながら、リースの特殊性がアメリカで議論される以前は、リース（ファイナンス・リースおよびオペレーティング・リース）は、本来の語源である賃貸借であると法的形式上捉え、会計上も賃貸借として会計処理が行われてきた。これがいわゆる賃貸借処理説である。

リースが継続的な契約であることを前提とした場合、賃貸借の法的形式に従って考えると、リースは当事者双方が将来の義務の履行を残した双務未履行契約であることから、当事者双方の義務は同時履行の関係にあるとされる。例えば、今月分（今年分）の賃料を今月（今年）に支払うという通常考えられるリース契約を前提とすると、リース料支払時点では物件使用の対価としてリース料を支払ったという事実を記帳することになる。リース料を支払ったという経済活動の実像の計数的に写像するにあたって、リース料は借手が履行した今月分（今年分）の義務に対して支払われたものであり、その支払によって今月分（今年分）の権利義務関係が当期中に解消すると考えるのである。そのため、借方を費用の発生とする賃貸借処理の仕訳が行われるということになるのである。（加藤久〔2007〕41頁42頁参照）

これは、現在において、法的形式が請負または委任契約であるサービス契約が、会計上にてサービス料の支払時点で費用処理されている考え方と同様のものである。例えば、今月分（今年分）のサービス料を今月（今年）に支払うという通常考えられる役務提供型契約を前提とすると、サービス料支払時点では役務利用の対価としてサービス料を支払ったという事実を記帳することになる。サービス料を支払ったという経済活動の実像の計数的に写像するにあたって、サービス料は顧客が履行した今月分（今年分）の義務に対して支払われたものであり、その支払によって今月分（今年分）の権利義務関係が当期中に解消すると考えるのである。そのため、借方を費用の発生とする仕訳が行われるということになるのである。

賃貸借処理説では、リース取引はオンバランスされないが、法的形式よりも経済的実態

を優先して写像しようという考え方である「実質優先思考」や、財務報告は投資家その他の意思決定に有用であるようにすべきという「意思決定有用性アプローチ」の考え方に基づいて、賃貸借処理説が提唱された時代以降のリース取引は、オンバランスされることになる。このオンバランス論理には、第 2 項で述べる割賦購入説、第 3 項で述べる財産利用権取得説、第 4 項で述べる未履行契約取引説の 3 つがある。

第 2 節 割賦購入説

割賦購入説および拡大割賦購入説は、リース取引がリース物件の実質的な割賦購入取引またはそれに準ずるものであるという観点から、そのオンバランスを支持する考え方である。

第1項 割賦購入説

割賦購入説は、紙〔2003〕によれば、1949年に公表された会計研究公報（ARB）第38号⁴において「リース取引が実質購入であることが明白に証拠づけられる場合には、相当する負債および損益計算書における関連した賦課についての適切な会計とともに、財産はリース使用者の資産のなかに含まれるべきである」という「実質購入が明白に証拠づけられている」という抽象的な規定から始まった。その後、1964年公表の会計原則審議会（APB）第5号⁵において実質優先思考に基づいたリースのオンバランス化の妥当性とかかるリース契約の明確なる規準の必要性を主張し、財産と関連する債務はもしそのリースが財産における重要な資本が生じる場合、貸借対照表上の資産・負債として含めるべきであると規定した。（紙〔2003〕72頁73頁参照）

このAPB第5号の規定に関して、加藤盛〔1982〕は、リース賃借人の側に重要な資本が生じるリース契約を、実質的に割賦購入であるとすることによって、会計原則の枠内にあるという立場からリースのオンバランス化を論理化したと説明している。また、嶺〔1982〕は、APB第5号では、実質優先思考の立場から重要な資本が実質的に移転するリースについて、割賦購入を意味する履行契約であると考え、かかるリースに限りオンバランス処理すべきと述べている。

第2項 拡大割賦購入説

他方で、紙〔2003〕によれば、1985年公表の財務会計基準書（SFAS）第13号⁶において、財産の所有権に付帯する便益および危険のすべてを実質的に移転するリースは、賃借人による資産の取得および債務の発生として会計処理されるとしたうえで、キャピタル・リースとオペレーティング・リースの2つの分類と4つの規準を設け、そのうち1つの規準を満たせばキャピタル・リースに該当するという（紙〔2003〕73頁参照）。この規準のなかで数値規準が採用されたことで、割賦購入と同一とみなせるものだけでなく、経済効

⁴ American Institute of Certified Public Accounts, Committee on Accounting Procedure, Accounting Research Bulletin No.38, Disclosure of long-term Lease in Financial Statement of Lessees (October 1949) . 古藤三郎（訳）〔1978〕『リース会計』同文館。

⁵ American Institute of Certified Public Accounts, Accounting Principle Board Opinion No.5, Reporting of Lease in Financial Statement of Lease (September 1964) .

⁶ Financial Accounting Standards Boards, Statement of Financial Accounting Standard No.13 Accounting for Lease (November 1976)

果が割賦購入に近似するものもオンバランスするという考え方になったのである。これは、リースを割賦購入することを意味する履行契約、つまり割賦購入取引と同一とみなすということを 100%であると仮定した場合に、これに対して数値基準は 90%や 75%などで設定されているため、割賦購入と同一とまではいえないが、これに近い経済効果を有すると考えられるリース取引までオンバランスされることになったということである。このような SFAS 第 13 号がとっている見解は、拡大割賦購入説といわれる。

この拡大割賦購入説は、企業会計基準第 13 号「リース取引に関する会計基準」をはじめとした日本基準の考え方となっており、リース取引の経済的実態が売買取引とみなせるもの、つまり、①リース契約に基づくリース期間の中途において当該契約を解除することができないリース取引またはこれに準ずるリース取引で借手が当該契約に基づき使用する物件、②リース物件からもたらされる経済的利益を実質的に享受することができ、かつ、当該リース物件の使用に伴って生じるコストを実質的に負担することになるリース取引であるファイナンス・リース取引がオンバランスされている⁷。

第 3 項 小括

本節で述べてきた割賦購入説および拡大割賦購入説の考え方は、財の売買取引とそれ以外の区別を議論するものであり、リース取引のうち割賦購入取引およびそれに準ずる取引をオンバランスするという考え方である。ここで、割賦購入取引と同一とみなせるものをオンバランスするという点に関しては「割賦購入取引と同一」という明確な基準があるように考えられる。しかし、割賦購入取引と同一とはいえないがそれに準ずる取引に関しては、SFAS 第 13 号や企業会計基準第 13 号などの日本基準のように数値基準を設けた場合に、確かに近い経済効果を有することをいえるかもしれないが、そこに理論的正当性はないと考えられる。これは、実質的に該当するかどうかという点を数値という形式的な基準だけで測ろうとしていることに論理的矛盾があると考えられ、その点が曖昧で理論的正当性はないと考えられるということである。本当の意味で「実質的に」該当するかどうかを検討するのであるならば、企業会計基準第 22 号「連結財務諸表に関する会計基準

」⁸で子会社判定の際に用いられている支配力基準のような基準にすべきである。こうい

⁷ 企業会計基準第 13 号「リース取引に関する会計基準」5 項 6 項

⁸ 企業会計基準第 22 号「連結財務諸表に関する会計基準」54 項

った点に関して、オンバランスの判断に数値規準が採用されていることで、規準が「明確すぎる」ために、経済効果の類似性を実質的に判断できなくなっている。例えば、数値基準 90%に対して 82%を設定するなど、リース条項の数値を修正することにより当該オンバランスの数値規準を容易に回避できてしまうことから、恣意的な会計操作の可能性の問題があると考えられる。

第3節 財産利用権取得説

財産利用権取得説は、リース資産を一定期間利用する権利が賃借人に取得され、それによるリース料の支払義務が発生しているという観点から、そのオンバランスを支持する考え方である。この場合、リース取引は、ファイナンス・リース取引やオペレーティング・リース取引を区別することなく、実質的に解約不能なリース取引のすべてがオンバランスの対象となる。そのため、財産利用権取得説は、ファイナンス・リース取引に限らずオペレーティング・リース取引もオンバランスの対象となる点から、割賦購入説よりもオンバランス範囲が拡大しているといえる。

第1項 リース利用権の資産性

紙[2003]によれば、1962年に公表された会計研究叢書(ARS)第4号のなかで、Myersは、リース取引にて財産利用権が取得されているという点から、オンバランス化を主張している(紙[2003] 75頁参照)。この利用権は、英米法的思考である所有権から派生する権利の1つであり、所有権は排他的な権利で財を絶対的に支配する。ここでいう絶対的に支配するとは、その財を自由に使用し、また、譲渡し、消費する行為が所有主にすべて委ねられていることで、このことから、Rouse⁹によると所有権は、利用権、転換権、譲渡権という3つから構成されているという。また、これらの3つの権利は各々が単独で行使され、各々独自の属性を持つことから所有権は逆にこれら3つの権利に分割されともいえ、会計上でいうところの財務構成要素アプローチに近い考え方である。こうした所有権の分割による諸権利の属性、とりわけ利用権は物件の所有から使用へという意識改革のもとで

⁹ Paul Rouse [1994] 'The Recognition of Executory Contract, Accounting and Business Research'

近代産業の発展とともに確立されてきたという背景がある。そこでは、所有権は必ずしも必要ではなく財を使用することで財が持つ経済的便益を獲得するという属性が単独で行使されるようになってきたと考えている。(紙 [2003] 91 頁参照)

これに関して、加藤 [2007] によれば、Vetter は、財産利用権は将来の有用な潜在能力 (サービス・ポテンシャルズ) についての請求権である。そして、財産利用権は賃貸料の支払義務によって表現される支出を負担する。リース契約において資産・負債会計を用いる理由は金融機能を備えた財産権の移転であるからであると Myers の財産利用権取得説を支持する見解を述べている (加藤久 [2007] 109 頁参照)。なお、この Vetter の説は、リース料の一括払いを想定していないと考えられる¹⁰。

一方で、戸張 [1977] は、Myers のオンバランスの論理を大陸法的思考から説明している。戸張 [1977] は、財産使用权のみを取得したリース取引も財産の使用を通じ収益を稼得する企業経済活動についてみる限り、その果たす機能は割賦購入と何ら異ならない。その点について、所有と使用の区別は生じず、所有権に付随している利益と損失の有無に過ぎないため、両者には同一の会計処理が要求されなければならないと述べている。つまり、所有権の分割をせずとも、財産利用権のオンバランスは認められるとした (戸張 [1977] 40 頁参照)。また、三沢 [1972] は、所有の経済的実質は、当該所有物を使用収益する権利を有することであると考えられ、この点からすれば所有権は他に属するが、それを使用収益する権利は当該企業に属するというリース契約の場合においても何ら異なることはない。単に所有することのみからは何も利益も生まれないのであり、これを使用することにより利益が生まれるのであると述べている (三沢 [1972] 96 頁参照)。つまり、所有権の分割をせず、そして、会計は法的形式よりも経済的・経営的事実関係をその処理の対象としなければならないという側面から、戸張と同趣旨の説明をしている。

これらの「所有と使用は一致している」という戸張 [1977] や三沢 [1972] の主張にも一理あると考えられるが、これはあくまで「所有と使用の分離」がなされていない大陸法的思考であり、また、戸張 [1977] や三沢 [1972] の主張のなかでも、所有によって即座

¹⁰ わざわざ財産の購入ではなく財産のリースという選択をすることの意味は、リース料の分割払いすることにあるのであって、それは分割払いによるファイナンス機能を期待しているためである。分割払いのリース料の支払義務こそが財産利用権の認識・測定に寄与していると思われる、「リース選択＝ファイナンス機能への期待」であるので「金融機能を備えた財産権の移転」と表現していると考えられる。

に収益を獲得するというのではなく「使用」によって収益を獲得すると述べられている以上、「使用」という概念を単独で認めていると解釈することもできる。

このような点を踏まえると、財産利用取得説は、英米法的思考である所有権の分割ないし利用権の単独行使という考え方が根底にあり、それによって利用権の資産性が認められると考えることができる。もっとも、これは、実質優先思考に従って、リースの経済活動の実像が利用権を購入することであるという点から説明することもできる。しかし、実質優先思考は、あくまでリースが割賦購入と同一であるとみなせるという点に着目した際に構築されていた理論、つまり、「リースが割賦購入と同様の経済効果をもたらす」という経済活動の実像と「リースは賃貸借である」という法的形式の間に乖離が存在していたからこそ、経済活動の実像よりの確に写像できるように、法的形式よりも経済活動の実像を重視し、リースをオンバランスする会計理論が構築されたともいえる。第1章第1節¹¹で述べたように、リース自体が様々な解釈ができるものであり、財産利用権取得説を下支えするのに用いる理論として実質優先思考が本当に適切なのか疑問が残る。この点、「リースは財産利用権の購入と同様の経済効果をもたらす」という経済活動の実像と「リースは利用権である」という法的形式の間に乖離はなく、法的形式と経済活動の実像が合致しているという枠組みのなかで議論することも可能であると考えられる。これは、あくまで利用権の概念が単独で認められることにより、物的な資産から切り離された利用権を支配しているという考え方ができることから、単にリース契約のなかに含まれている利用権を資産として認識していると考えることができる。

ここで、第1章第3節第4項¹²で述べたように、IASB〔2018〕において、資産とは、過去の事象の結果として、企業が支配する現在の経済的資源をいう。この点、財産利用権は、リース契約を過去に締結した結果として、財産利用権という将来の経済的便益を生み出す経済的資源を企業が支配していることから、資産の定義を充足すると考えられる。

第2項 リース料支払義務の負債性

リース負債に関して、加藤久〔2007〕によれば、Hennessy、Huefner および Vatter は、借手は確定的なリース料支払義務を負って利用権を取得すると論じている。

¹¹ 本稿 1 頁参照

¹² 本稿 15 頁参照

Hennessy¹³は、リース負債を現在価値で測定して貸借対照表に計上することは、会計目的によるものであって、その金額は借手が引き受けた法的債務を意味するものではないと述べている。そして、リースが金融的性質を有する場合、あるいはリースをオンバランスすべき場合として、会計原則審議会意見書（APB）第 5 号¹⁴のオンバランス規準のほか、リースが解約不能であることも指摘している（加藤久〔2007〕110 頁参照）。

また、Huefner¹⁵は、リース料支払義務は、過去の事象の結果としてすでに発生したものの、将来の現金支出を伴うもの、貨幣価値によって見積可能、複式簿記の原理に従い反対勘定として資産を伴うものであるという点から、負債を認識するに値すると、リースの負債性に焦点を当てて検討している（加藤久〔2007〕110 頁参照）。

Vatter¹⁶は、リースの履行性についてリースが完全な取引として成立するものであると述べている。そして、リースと割賦購入の類似性を議論の出発点とするのではなく、借手が将来の営業活動にとって利用可能な利用権をリース料支払義務というコストをかけて取得するという、より本質的な理由に基づいてリース・オンバランス化の論理を構築する必要があると述べている。さらに、借手の任意で解約可能である場合は、リースの偶発性は高いと考えられるが、長期にわたって解約不能である場合には、リースをオンバランス化することが適切な財務報告を行うために必要であると論じ、リースの解約不能性が原則的なオンバランス規準となることを指摘している。（加藤久〔2007〕110 頁参照）

このように、財務利用権取得説において計上される負債の負債性に関して、様々な見解が述べられている。ここで共通していえることは、利用権取得によるリース料の支払義務が発生し、将来にキャッシュ・アウトフローとして予定されていること、そして、その契約が解約不能である場合に、将来のキャッシュ・アウトフローは確定することから、リース料支払義務に負債性を認めることができるということである。なお、ここでいう解約不能というのは、どのような場合を指すのか。この点、第 1 章第 3 節第 4 項¹⁷で整理したように、契約を解除できないことが明記されている場合、または、法的形式上は解約可能で

¹³ J.L.Hennessy [1961] 'Recording of Lease Obligation and Related Property Rights' 'The Journal of Accountancy'

¹⁴ American Institute of Certified Public Accounts, Accounting Principle Board Opinion No.5, Reporting of Lease in Financial Statement of Lease (September 1964) .

¹⁵ R.J.Huefner [1973] 'A debt approach to lease accounting'

¹⁶ W.J.Vetter [1966] "Accounting for Lease" 'Journal of Accounting Research'

¹⁷ 本稿 15 頁参照

あるとしても、解約に際し、相当の違約金を支払わなければならない等の理由から、事実上解約不能と認められる、という場合に、当該契約は「解約不能」とであると認められる。

ここまで、リース料の支払義務に関して、負債性があるかどうかを検討してきたが、第1章第3節第4項¹⁸で述べたように、IASB [2018]において、負債とは、過去の事象の結果として、経済的資源を移転する企業の現在の義務をいう。この点、財産利用権取得によるリース料の支払義務は、リース契約を過去に締結した結果として、財産利用権という将来の経済的便益を生み出す経済的資源を企業が支配するための不可避免的な支払であることから、負債の定義を充足すると考えられる。このような負債性が認められるものを貸借対照表に計上することは、負債の網羅的に計上するという観点からも望ましいと考えられる。

第3項 批判

本節において検討してきた財産利用権取得説に対して、批判もある。それは、APB 第5号¹⁹において、リース契約が将来の賃貸料の支払との交換に財産利用権を取得するにすぎないリースであり、このような未履行契約のもとでの権利義務は現行の会計理論のもとでは資産・負債として認識すべきではないと指摘しているというものである。

こういった批判に対して茅根 [1982] は、一定期間を使用する権利を取得し、その使用権の対価として支払義務（負債）を負うことになる。この意味において、リースは、他の未履行契約（購入契約、雇用契約、特許契約など）とはその性格を異にするものとして理解されなければならないと考えられるべきである（茅根 [1982] 32 頁）と、リースは他の未履行契約とは異なる特殊な未履行契約であると反論している。なお、リースが未履行契約のなかでも性格を異にする特殊な未履行契約であるのであれば、その特殊性自体が批判されることがあり得る。しかし、第1章第3節第2項²⁰で述べた意思決定有用アプローチや実質優先思考の観点から、その経済活動の実像における特殊性をむしろ財務諸表上で写像すべきと考えられるため、会計上にてリース取引に関して独自の理論が構築されていることはあると考えられる。

¹⁸ 本稿 15 頁参照

¹⁹ American Institute of Certified Public Accountants, Accounting Principle Board Opinion No.5, Reporting of Lease in Financial Statement of Lease (September 1964) .

²⁰ 本稿 9 頁参照

また、紙〔2003〕によれば、Huefner²¹も、リース契約は賃貸側で、すでに履行されたものとして解釈される。賃貸人は、その財産を引き渡すことによって、賃貸人の債務を履行したと述べている。つまり、リースは賃借人と賃貸人の双方の義務が未履行ではなく、少なくとも賃借人の履行義務は既に履行されているという観点から反論している。これらは、法的形式が未履行契約であったとしても、会計上の実質優先思考により、リースは賃貸人がリース資産を賃借人へ引渡し使用収益を可能となる時点で、少なくとも賃貸人の履行義務はすでに履行されていると考えることから、未履行契約を資産・負債として認識することとは相違するものである。そのため、現行の会計実務のもとでも、すべての未履行契約を資産・負債として認識すべきでないという観点から、リースのオンバランス化を批判することは適切ではないといえる。（紙〔2003〕80頁参照）

第4節 未履行契約取引説

未履行契約取引説は、拡大された取引概念に基づき未履行契約の取引性を認めた上で、未履行契約としてのリースのオンバランスを支持する考え方である。具体的には、リース契約で設定された権利と義務が確定し、契約の継続が確定的なリース契約がオンバランスの対象となる。解約不能なリースに限らず、契約の継続が確定的であればオンバランスの対象となり、リース開始日ではなくリース契約日からオンバランスされるという点で、未履行契約取引説は、財産利用権取得説よりもオンバランス範囲が拡大しているといえる。

第1項 概要

未履行契約取引説におけるオンバランスの論理は、伝統的会計理論の枠組みを超えた議論であり、現行の会計実務においても未履行契約の取引性は認められたわけではない。そのようななかでも未履行契約取引説が主張されるのは、財務会計の目的を財務諸表の利用者に対してその意思決定に有用な情報提供にあるとする目的観が重視されていることに起因するものと考えられる。（紙〔2003〕83頁84頁参照）

この点、加藤久〔2007〕によれば、AAA『基礎的会計理論』（ASOBAT）において、現在の会計は特殊の場合を除けば概して約束と約束の交換といった取引を無視しており、

²¹ R.J.Huefner [1973] 'A debt approach to lease accounting'

リース、購入契約、労働契約などの未履行契約はそれらの契約料を支払った時点まで認識されないのが一般的であるが、会計情報の質的特徴を満たすという観点から、リースを含めた未履行契約全般を開示することの必要性を強く提言し、また、それをオンバランス化することの有用性を積極的に評価している（加藤久〔2007〕111頁112頁参照）。

紙〔2003〕によれば、Rappaport²²は、会計基準も企業環境の変化に応じて既存の取引概念の再検討が必要であるとして、有用な取引概念は企業が運営されている経済環境と同時に動的なものでなくてはならない。会計基準を再検討することによって、あるいは必要であればそのように調整することによってのみ企業の新しい取引方法、財務諸表利用者の要求の変化、また他の企業形態の出現に効果的に対処できると述べている（紙〔2003〕83頁84頁参照）。

加藤久〔2007〕によれば、Wojdak²³は、Rappaport の見解にさらに検討を加えているとしている。それによれば、既存の取引概念の中核は「価値の事実上の交換」とされているが、「事実上」という制約を取り払い「価値の交換」と修正することによって取引概念が拡大され、未履行契約全般のオンバランスを論理化している。例えば、リース資産・負債の認識時点は、「価値の交換」を行った契約締結時点とするのが妥当であり、このことが投資者に対して財政状態のより完全で有用な写像を提供するという観点から見て、その時点で認識することが望ましいと述べている（加藤久〔2007〕113頁参照）。また、宇南山〔1974〕によれば、Wojdak による未履行契約取引説について、取引は基本的には価値の交換である。とすれば、未履行契約の締結も会計上の取引を構成することになる。リース契約は、契約当事者双方においていまだ履行されていないが法的に強制される約束の交換であり、しかもリース契約を締結することは契約当事者に経済的権利と債務を生じせしめるから価値の交換すなわち取引を構成すると説明している。（宇南山〔1974〕274-275頁参照）

嶺〔1982〕77-78頁では、未履行契約取引説について、約束の交換が権利（将来の潜在用役に対する権利）の交換であり、かつ価値の交換でもあるとすれば、契約時点で取引の発生を認識し、資産および負債を認識することは、会計上特に不合理はないはずである。

²² Rappaport Alfred [1965] "Lease Capitalization and the Transaction Concept" "The Accounting Review"

²³ J.F.Wojdak [1969] "A Theoretical Foundation for Leases and Other Executory Contracts" "The Accounting Review"

否、むしろ、資産および負債の認識時点としては、権利の交換が行われる契約の方が、その後の履行による有形財産の物的交換時点よりも一層適切であるかもしれない。というのは、有形財産の物的交換は、それに先立つ権利の交換があつて初めて可能であり、また、それは単に無形の権利から有形の財産への価値形態の変化を意味するにすぎないからと述べている。（嶺〔1982〕77頁78頁参照）

上記にて様々な見解を列挙してきたが、共通していえることは、未履行契約取引説が、財務諸表利用者の意思決定に有用であると主張されている点である。第1章第3節第2項²⁴で述べた意思決定有用アプローチから、取引概念を拡大し、未履行契約にかかる権利と義務をその契約締結時点で認識することが導き出されている。つまり、リース契約は、契約当事者双方が未履行であっても法的に強制される約束の交換（＝解約不能契約）が存在することによってその約束の交換（＝契約締結）が価値の交換として取引を構成するものとされる。この場合、取引の認識時点は有形財産の引渡し時点ではなく契約締結時点であり、その時点で有形財産の将来における潜在用役に対する権利の取得とそれに対する支払義務の発生を認識し、それらを資産・負債として貸借対照表に計上するのである。

これは、Ijiri〔1980〕が提唱した「契約会計」と同様の立場からの考え方であり、本章第1項第2項における割賦購入説、財産利用権取得説におけるオンバランスの考え方とは明らかに異なっていると考えられる（紙〔2003〕82頁83頁参照）。つまり、未履行契約取引説は、現行の会計実務よりも拡大された取引概念に基づき未履行契約の取引性を認めたという点に特徴がある。この点、井尻〔1976〕は、「財の概念」と「支配の概念」はそのままに、「認識の概念」に変更もしくは修正を加えていることを意味し、認識規準を現在の受渡ベースから契約ベースへと拡張しようとすることで、未履行契約の取引性を認めている（井尻〔1976〕192頁参照）。このことから、賃借人は財産利用権取得説と同様の「財の概念」と「支配の概念」、つまり、財産利用権を取得しその支払義務を負うという点では同じ考え方であるといえる。

しかし、「認識の概念」が契約時点ベースになっていることから、未履行契約取引説において認識される資産および負債は、厳密に言うのであれば「財産利用権の予約購入権」と「財産利用権の予約購入義務」が契約時点で認識されていると考えることになる。

²⁴ 本稿9頁参照

第2項 妥当性の検討

取引概念を拡大し未履行契約取引説を採用した場合に、そこで計上される「財産利用権の予約購入権」である資産と「財産利用権の予約購入義務」である負債が、IASB [2018] に示される資産・負債の定義および概念と整合しているか確認する²⁵。

この点、未履行契約が解約不能であることを前提とすれば、資産として計上されるのは「財産使用权の予約購入権」、つまり、財を利用することによる潜在用役に対する権利（＝将来の経済的便益）である。また、IASB [2018] における資産とは、第1章第3節第4項²⁶で述べたように、過去の事象の結果として、企業が支配する現在の経済的資源をいうとされている。そして「財産使用权の予約購入権」は、過去に解約不能なリース契約を締結したことに基づいて、財を利用することによる潜在用役に対する権利を現時点で支配していることから、IASB [2018] の資産の定義を充足するといえる。

一方で、未履行契約が解約不能であることを前提とすれば、負債として計上されるのは「財産使用权の予約購入義務」、つまり、財を利用する権利取得に対する将来の支払義務（＝発生の可能性の高い将来の経済的便益の犠牲）である。また、IASB [2018] における負債とは、第1章第3節第4項²⁷で述べたように、過去の事象の結果として、経済的資源を移転する企業の現在の義務とされている。そして「財産使用权の予約購入義務」は、過去に解約不能なリース契約を締結したことに基づいて、財産利用権の将来の支払義務を現時点で有していることから、IASB [2018] の負債の定義を充足するといえる。

確かに、契約ベースにおける認識は現行の会計実務を超えた部分ではあるが、すべてが否定されているわけではない。例えば、約定日に有価証券などの金融商品を認識すること、明らかに双務未履行であるデリバティブ商品などは約定日において時価評価額を認識することなど、契約ベースにおける会計処理は一部で行われていると考えられる。本節で検討した未履行契約取引説のように、合理的と考えられる会計処理であれば今後も増えていく可能性がある。このように、契約ベースにおける認識は、現行の会計実務を超えた部分であるが、それだけをもって否定する根拠にはなり得ないと考えられる。

²⁵ 本稿 15 頁参照

²⁶ 本稿 15 頁参照

²⁷ 本稿 15 頁参照

第5節 小括

リース取引のオンバランス論理については、第2節²⁸で述べた割賦購入説、第3節²⁹で述べた財産利用権取得説、第4節³⁰で述べた未履行契約取引説の3つがあり、これらの論理を下支えするものとして、第1章第3節第2項³¹で述べた意思決定有用アプローチや実質優先思考の考え方が存在していた。前述してきたように、それぞれの説について一長一短があることから、3つの説のうちどれが「最適な」オンバランス論理であるかを言い切ることは難しいと考えられる。なお、ここでいう3つの説のうちどれが「最適な」オンバランス論理であるかという意味合いは、解約不能であるリース取引という経済活動の実像を、意思決定有用性という目的に照らして、その写像の方法として最も有用な論理といえるのはどれであるか、ということである。

ここで、リース会計基準の設定とその論理は各国で差異がみられるところであるが、直近の動向として国際財務報告基準(IFRS第16号)や米国会計基準(FASB ASC Topic842)では、財産利用権取得説がオンバランス論理として採用されている。また、日本基準(企業会計基準第13号)では、割賦購入説がオンバランス論理として採用されているものの、国際的な会計基準のコンバージェンスの観点から財産利用権取得説が今後採用されることも考えられる。実際に、企業会計基準委員会が2010年に公表した『リース会計に関する論点の整理』のなかでも、財産利用権取得説である「使用权モデル」が検討されている。第1章第3節第2項³²で述べた1960年代のアメリカから始まるリース取引のオンバランス範囲拡大の流れは、賃貸借処理説から割賦購入説を経て、現在は財産利用権取得説まで拡大していることが分かる。このように、時代の流れとともにオンバランス範囲拡大がなされている。この点を踏まえると、あくまでも割賦購入説というのは、オンバランス範囲拡大の過程のなかで、実質優先思考をもとにリース独自の会計理論として構築されたものに過ぎない可能性があり、「最適な」オンバランス論理であると、積極的に述べることができないと考えられる。

また、第1章第2節第1項³³で述べたように、リース発想の原点は「所有と使用の分離」

²⁸ 本稿 19 頁参照

²⁹ 本稿 21 頁参照

³⁰ 本稿 26 頁参照

³¹ 本稿 9 頁参照

³² 本稿 9 頁参照

³³ 本稿 2 頁参照

である。その本質に照らした会計論理を考えるのであれば、モノから切り離され単独で存在している「利用権」に着目した、財産利用権取得説や未履行契約取引説が「最適な」オンバランス論理として支持される可能性があるといえる。これらの論理は、実質優先思考として議論することもできるが、単に「契約のなかにある利用権」を資産として認識し、それに伴う支払義務を負債として認識するというオンバランス論理である。

そして、リース取引という経済活動の事象を、財産利用権の取得とそれに伴う支払義務の発生という形で計数的に写像した場合、それが財務報告の目的との関係が問題になってくる。第1章第3節第3項³⁴で述べたように、IASB〔2018〕における一般目的の財務報告の目的は、「現在および潜在的な投資家、貸付者、その他の債権者が、企業の資源の提供について意思決定するのに有用な、報告企業に関する財務情報を提供することにある」としている。

この点、意思決定に「有用」であるかどうかは、第1章第3節第3項³⁵で述べたように、まず、報告企業の財務情報の利用者にとって有用となりうる経済事象を識別し、そして、利用可能であって忠実に再現できる場合に、最も関連性がある情報のタイプを識別する。そのうえで、その情報が利用可能であって忠実に表現できるかどうか、によって判断する。この有用性の判断を、財産利用権取得説および未履行契約取引説によった場合のリース取引にあてはめる。まず、リース取引のうち、財産利用権を取得したという有用となりえる可能性のある経済活動の事象を識別する。次に、財産利用権の取得とそれに伴う支払義務の発生という会計情報が、予測価値および確認価値をもっているかを検討する。この点、財産利用権を取得したことにより将来のキャッシュ・インフローの発生を見込めること、将来にわたるキャッシュ・アウトフローの発生が解約不能な義務として認識されるべきものであることは、将来の結果を予測するプロセスにおいてインプットとして用いられると考えられる。そして、この関連性のある経済活動の実像の実質を、財産利用権取得説および未履行契約取引説で忠実に表現することができるのであれば、リース取引のうち財産利用権を取得したといえる経済活動の事象が「有用」であり得るといえる。つまり、これらの会計理論によってリース取引をオンバランスすることが、投資家などの意思決定に有用

³⁴ 本稿 11 頁参照

³⁵ 本稿 11 頁参照

な情報、将来キャッシュ・フローの予測に役立つ情報の提供であり、会計情報は企業価値の推定に資する情報の提供を行うことができるといえるということになる。

財産利用権取得説と未履行契約取引説が、財務報告の目的に反しないことが確認できたところで、この2つの説が相違している点を整理しておくこととする。財産利用権取得説は「財産利用権の取得」が「リース物件引渡時点」に発生すると考えるのに対して、未履行契約取引説は「財産利用権の取得」が「リース契約時点」で発生していると考えていることが大きな相違点である。つまり、財産利用権取得説と未履行契約取引説の間では、「財産利用権の取得」時点の考え方が、相違していると考えられる。

ここで、利用権という借方側に着目すると、財産を利用することができるのは、あくまでもリース物件の引渡時点からであり、「財産利用権の取得」が「リース物件引渡時点」に発生するため、この利用権である資産を「リース物件引渡時点」で計上する方が、予測価値および確認価値をもった関連性のある会計情報といえ、望ましいといえると考えられることもできる。一方で、貸方側に着目すると、契約が解約不能であれば、「リース契約時点」において将来のキャッシュ・アウトフローは確定することから、将来の経済的便益の犠牲による債務が存在するといえる。この債務は、リース契約時点で発生しているため、「財産利用権の取得によるリース料の支払義務」を「リース契約時点」で負債として計上する方が、予測価値および確認価値をもった関連性のある会計情報といえ、望ましいといえると考えられることもできる。

これらの検討を踏まえると、「財産利用権の取得時点」の相違をもって、財産利用権取得説と未履行契約取引説の優劣をつけることはできないと考える。

また、前述したように、1960年代のアメリカから始まるリース取引のオンバランス範囲拡大の流れは、賃貸借処理説から割賦購入説を経て、財産利用権取得説まで拡大している。このように、時代の流れとともにオンバランス範囲の拡大がなされていることから、この拡大の流れが止まることは考えにくいと思われる。この点を踏まえると、あくまでも財産利用権取得説というのは、未履行契約取引説へ向かうオンバランス範囲拡大の過程段階の1つ過ぎないと考えることもできる。

しかしながら、未履行契約取引説をはじめとした契約ベースにおける認識は、現行の会計実務を大きく超えた部分であり、現行の他の会計基準との整合性が取れないことから、その会計理論導入は、従来の賃貸借処理説から割賦購入説、割賦購入説から財産利用権取得説、といったオンバランス範囲拡大の過程と比較した場合に、非常に高いハードルであ

と思われる。

以上から、リースというのは、その本質について様々な解釈ができ、時代とともにそのオンバランス範囲が拡大し変化していることから、リース取引の本質に照らした「最適な」オンバランス論理とは何であるかという議論に関して、「最適な」結論が出るものではない。しかし、そのオンバランス範囲の拡大検討の議論過程自体こそが、今後のオンバランス範囲の拡大検討するにあたり、意義があると考えられる。

ここで、財産利用権取得説は、IFRS 第 16 号において採用され、それに従って各国の会計基準のコンバージェンスが図られているというのが現在の会計実務の流れである。この点を踏まえると、それがリース取引の本質に照らして、「最適な」とまではいえないものの「適切な」オンバランス論理であると、少なくとも現在において、そのように考えられていることが分かる。

これは、財産利用権取得説が、未履行契約取引説に向けたオンバランス範囲拡大の過程に過ぎない可能性もある点に留意しなければならない。「リース取引のオンバランス論理の枠組みを参考にして、類似の取引についてもオンバランス範囲を拡大できないか」という本論文の問題意識に照らした場合、財産利用権取得説が会計理論として設定されている会計基準を検討し、その論理を拡張することの検討こそが、本論文の問題意識ないし研究目的に資するものであると考えられる。そのため、次章以降においては、財産利用権取得説が採用されている IFRS 第 16 号の具体的な検討およびその論理を拡張し、これを類似取引であるサービス取引に適用できないかを検討することとする。

第3章 現行の国際財務報告基準におけるリース会計

リース取引のオンバランス論理である IFRS 第 16 号「リース」の具体的な検討およびその論理を拡張し、これを類似取引であるサービス取引に適用できないかを検討する、その前提として、財産利用権取得説が採用されている IFRS 第 16 号におけるリース取引の考え方について本章で整理する。

第1節 IFRS 第 16 号「リース」の定義および範囲

リース取引のオンバランス論理として財産利用権取得説が採用されたことにより、リース取引内のファイナンス・リースかオペレーティング・リースかの区別の問題から、リース取引かサービス取引かの区別の問題へと会計上の論点がシフトしている。そのため、IFRS 第 16 号におけるリースの定義および範囲を明らかにすることで、リース取引とサービス取引の区別を会計基準上でどのように考えているかを整理する。

第1項 概要

IFRS 第 16 号におけるリースの定義は、資産（原資産）を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する契約または契約の一部であるとされている（IFRS 第 16 号付録 A）。そして、その定義を満たすすべてのものについて IFRS 第 16 号は適用されるが、以下に関しては適用対象外となっている（IFRS 第 16 号 3 項）。

- (a) 非再生資源の探査または使用のためのリース
- (b) 生物資産のリース
- (c) IFRIC 第 12 号「サービス委譲契約」に含まれるサービス委譲契約
- (d) IFRS 第 15 号「顧客との契約における収益」に含まれる貸手が供与する知的財産のライセンス
- (e) 借手が IAS 第 38 号「無形資産」の範囲に含まれるライセンス契約に基づいて保有している権利

ここで、例示列举され適用対象外となっているものに関してリースとの区別、すなわち IFRS 第 16 号の適用範囲について検討する。(d)において、知的財産のライセンスは、ソフトウェア、動画、音楽、フランチャイズ、特許権、商標権や著作権等が例として挙げられている（IFRS 第 15 号 B52 項）。また、供与されたライセンスに関しては、IFRS 第

15号に従って会計処理がなされるが、「顧客に何が付与されるのか」という点を検討し、知的財産権へのアクセスの供与なのか、知的財産の使用権の付与なのか、に分類することで収益認識時点を考えている。ここで、知的財産権へのアクセスおよび使用権の付与のいずれであっても、これを無形資産のリースと捉えることができるという点で、IFRS第16号のリースの定義「資産（原資産）を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する契約または契約の一部」を満たすと考えられる。

つまり、リースの定義を満たすものでも、IFRS第16号の適用範囲とせず他の基準へ認識および測定を委ねていることがある。このことから、IFRS第16号がどのようにリースを判定し適用範囲に含めているか、つまり、リースとサービスを区別に関して、その境界線に曖昧さがあるということが分かる。なお、ここでいう使用権の対象となる「資産（原資産）」は「財産」とほぼ同義であると考えられる。確かに、資産はAssetであり、財産はGoodsであることから、有体物のみならず無体物も含む資産は、有体物のみを含む財産を包括する概念であり、相違するものとも考えられる。しかしながら、IFRS第16号における「資産」はリース物件を指し、それは通常「財産」であると考えられることから、ここでいう「資産」と「財産」は、本稿において概念上同義と考える。

IFRS第16号におけるリース判定の要求事項は、「契約の開始時に、企業は、当該契約がリースまたはリースを含んだものであるのかどうかを判定する」というものであり

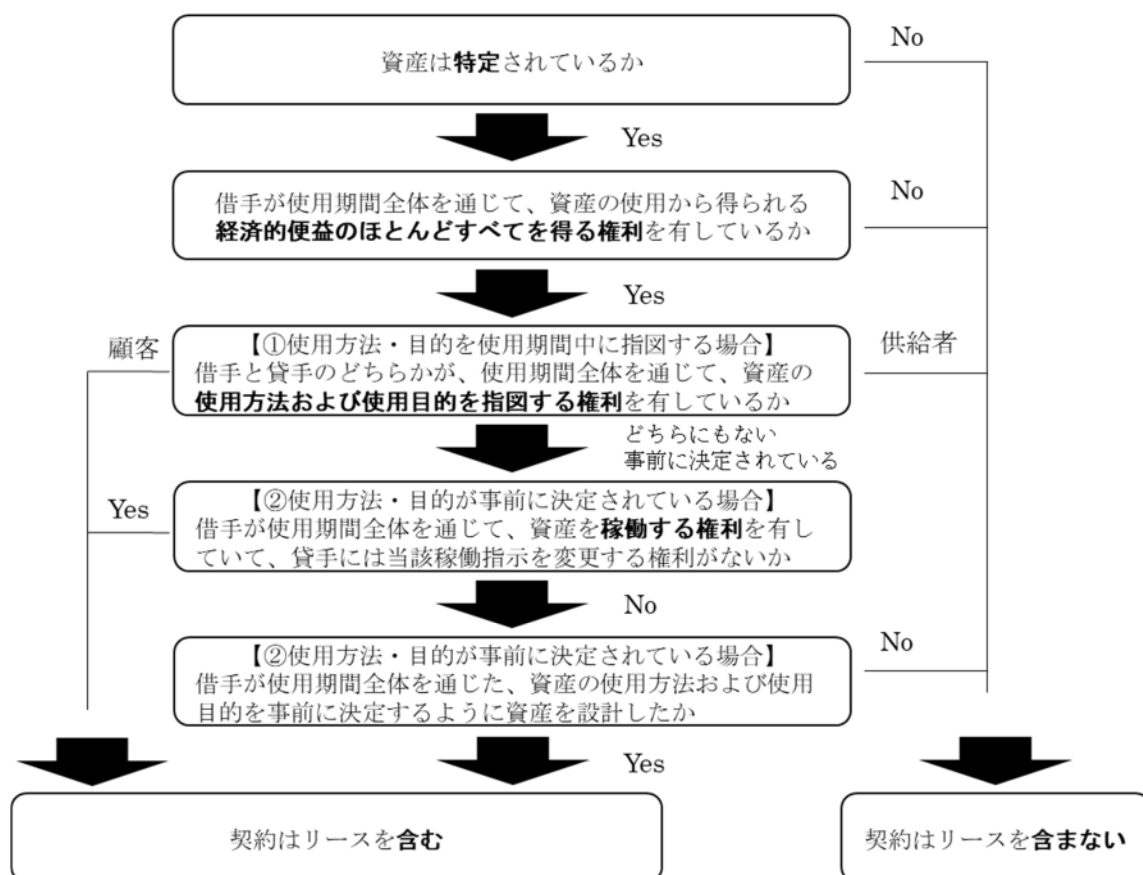
（IFRS第16号9項）、すなわち、原則として、リースの定義に該当するものが契約に含まれているのかという点で判定を行なう。ここで、契約がリースであるか否か、あるいはリース要素を含んでいるかを判定する規準は、①使用権の対象となる資産は特定されているか、②使用権の支配（経済的便益＋使用を指図する権利）は借手に移転しているか、という点がポイントになる（〔図2〕）。すなわち、顧客が使用期間全体を通じて「特定された資産」の「使用からの経済的便益のほとんどすべてを得る権利」と特定された資産の「使用を指図する権利」の両方を有しているかどうかにより評価するのである（IFRS第16号B9項）。第2項³⁶で「特定された資産」、第3項³⁷で「使用からの経済的便益のほとんどすべてを得る権利」、第4項³⁸で「使用を指図する権利」について後述する。

³⁶ 本稿 37 頁参照

³⁷ 本稿 39 頁参照

³⁸ 本稿 40 頁参照

〔図 2〕



（あずさ監査法人〔2016〕21頁図表2-2・PwC あらた監査法人〔2018〕23頁図表Ⅱ-2-1をもとに作成）

第2項 特定された資産

前項で述べた IFRS 第16号のリース判定の規準、すなわちオンバランスの考え方のポイントのうち、本項では使用权の対象となる資産は特定されているかについて検討する。ここでいう特定された資産が存在するためには、①「資産が特定」されており、かつ、②供給者が「資産を入れ替える実質的な権利」を有していないこと、が必要である。

（1）資産が特定されている

「資産が特定されている」ことは、明示的または黙示的な特定なのか、資産の一部が特定されるのか特定されないのか、の4つの視点によって決定される。ここでの明示的な特定とは、具体的なシリアルナンバーなど、通常、契約に明記されるものをいう。

一方で、契約で具体的な資産が特定されていない場合でも、資産が顧客に利用可能となる時点で黙示的に定められることによって特定される場合もあり、開始時から「契約を履行するために特定の資産が必要とされる」場合には、当該資産は黙示的に特定されているといえる。例えば、借手用に特殊にカスタマイズされた資産などは、契約に明記されていなくても対象資産が実質的に特定されていると考える（IFRS 第 16 号 B13 項 B16 項）。

より具体的なケースとして、製鋼会社である A 社が B 社から電気を購入する契約を締結し、B 社が契約を履行するために A 社の製鋼工場の隣に発電所を建設した場合を考えることとする。つまり、B 社が A 社に対して電力供給というサービス提供を行うために、発電所という固定資産（原資産）を建設したということであり、この契約における供給者（貸手）は B 社であり、顧客（借手）は A 社である。なお、B 社は、建設した発電所の他に発電を行える資産および他社との契約を有していないものとする。このケースにおいて、当該発電所が「特定された資産」に該当するかどうかのポイントは、「契約を履行するために特定の資産が必要とされる」かどうかという点である。この点、B 社は、他に発電を行える資産および他社との契約を有しておらず、A 社との契約を履行するには、製鋼工場の隣に建設される発電所の使用に依存しなければならないことが明らかであるため、当該発電所は、IFRS 第 16 号における「特定された資産」に該当すると考える（PwC あらた監査法人〔2018〕24 頁参照）。

また、資産の稼働能力の一部について、物理的に別個（distinct）のものである場合は「特定された資産」に該当する。これに対して、資産の稼働能力の一部またはその他の部分が、物理的に別個ではない場合は「特定された資産」に該当しない。ただし、当該部分が、資産の稼働能力のほとんどすべてに該当し、資産の使用による経済的便益のほとんどすべてを得る権利を顧客に提供している場合は「特定された資産」に該当する（IFRS 第 16 号 B20 項）。

（２）資産を入れ替える実質的な権利

本項（１）で述べたように資産が特定されている場合であっても、供給者（貸手）が使用期間全体を通じて「資産を入れ替える実質的な権利（差替権）」を有している場合には、顧客（借手）は特定された資産を「使用期間全体を通じて使用する権利」を有していないため、リースには該当しないことになる。つまり、前述したように特定された資産の要件には、供給者が「資産を入れ替える実質的な権利」を有していないことも必要である。

それでは供給者が「資産を入れ替える実質的な権利」を有しているとはどのような場合をいうのか、具体的には以下の両方を満たす場合をいう（IFRS 第 16 号 B14 項）。

（ア）供給者が使用期間全体を通じて資産を代替資産に入れ替える実質上の能力

（practical ability）を有している。

（イ）供給者が資産を入れ替える権利の行使によって経済的に便益を得ることができる。

ただし、発生する可能性が高くない事象が生じた場合の入替え、修理および維持管理のための入替え、特定の日または特定の事象が発生した場合の入替え、入れ替える権利の有無を容易に決定できない場合などは「資産を入れ替える実質的な権利」を有しているとは言えないことがある（IFRS 第 16 号 B15 項－B19 項）。

第 3 項 経済的便益のほとんどすべてを得る権利

第 1 項で述べた IFRS 第 16 号のリース判定の規準、すなわちオンバランスの考え方のポイントのうち、本項では使用权の支配が借手に移転しているかについて検討する。ここで、使用权の支配が借手に移転しているかについては、①借手が資産の使用による経済的便益のほとんどすべて（substantially all）を享受する権利および②借手が特定された資産の使用を指図する権利の両方を有していることが必要である（IFRS 第 16 号 B21 項 B24 項）。そのうち本項では、①借手が資産の使用による経済的便益のほとんどすべてを享受する権利、について検討する。

資産の使用による経済的便益は、直接または間接の方法によって得ることができ（例えば、資産の使用、保有またはサブリースなど）、また、当該経済的便益には、主要なアウトプットや副産物（潜在的なキャッシュ・フローを含む）および特定された資産の使用に関連する第三者からの支払が含まれている（IFRS 第 16 号 B21 項）。

そして、資産の使用による経済的便益の「ほとんどすべて」を得る権利を評価するときは、企業は資産を使用する顧客の権利の定められた範囲内で考慮しなければならない、その権利の範囲を超える部分は考慮してはならない。例えば、借りた車について東京都内で 100km しか走行できないとしても、借手が東京都内で車を 100km だけ使用することによる経済的便益のほとんどすべてを享受しているのであれば要件を満たすと考えられる。また、経済的便益の一部を貸手に支払う義務を有していたとしても便益のほとんどすべてを享受していないとはならない。例えば、ショッピングモールの各店舗が店舗スペースの賃借料として売上高に連動した賃借料を支払う義務を有していたとしても、そのことで「ほ

とんどすべて」の要件を満たしていないとは判断しないと考えられる（IFRS 第 16 号 B22 項 B23 項）。

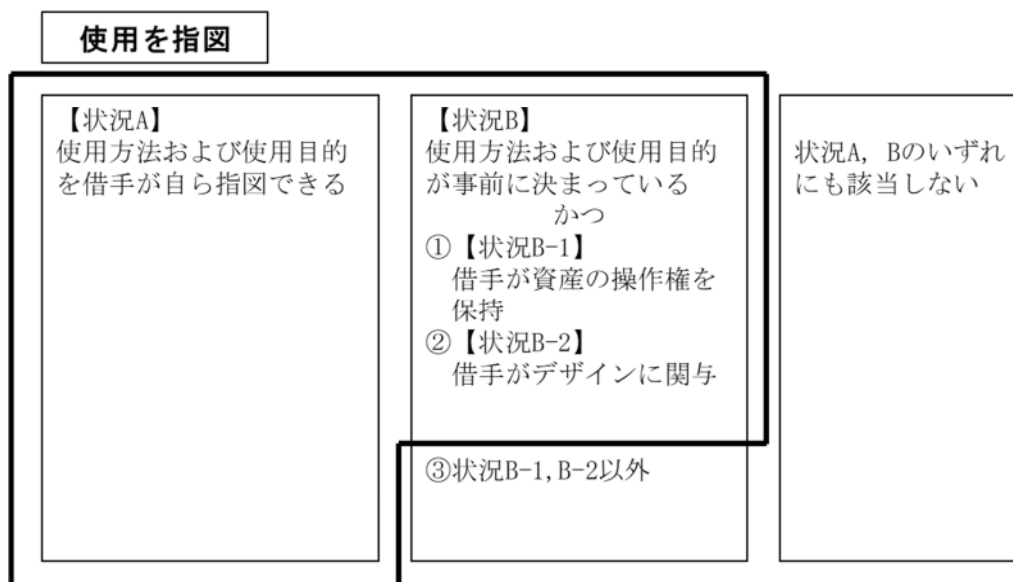
第 4 項 資産の使用を指図する権利

使用権の支配が借手に移転しているかについては、前述したように、①借手が資産の使用による経済的便益のほとんどすべてを享受する権利、および、②借手が特定された資産の使用を指図する権利の両方を有していることが必要である。そのうち本項では、②借手が特定された資産の使用を指図する権利を有していることについて検討する。

借手が特定された資産の使用を指図する権利を有していることは、資産の使用方法および使用目的を使用期間中に指図する（変更する）権利を顧客（借手）が有しているか供給者（貸手）が有しているかによって決定される。ただし、いずれも使用期間中に指図する権利を有しておらず使用方法および使用目的が事前に決定されている場合には、借手が資産の操作権を保持または借手が資産の設計に関与しているかによって判断される（IFRS 第 16 号 B24 項参照）。

借手が特定された資産の使用を指図する権利の要件に関して図示すると以下となる。

〔図 3〕



（あずさ監査法人〔2016〕29頁図表2-3をもとに作成）

（１）資産の使用方法および使用目的を使用期間中に借手が指図する権利

〔図 3〕の【状況 A】資産の使用方法および使用目的を使用期間中に指図する権利に関して、顧客が契約で定められた使用权の範囲内で使用期間を通じて資産の使用方法および使用目的を変更できる場合には、顧客は資産の使用方法および使用目的を指図する権利を有していると考え（IFRS 第 16 号 B25 項）。この評価を行う際に、企業は使用期間全体にわたる資産の使用方法および使用目的の変更に最も関連性のある意思決定権を考慮し、また、意思決定権について、資産の使用から得られる経済的便益に影響を与える場合に、関連性があると判断される。

ここでいう資産の使用方法および使用目的を変更できるとは、資産の使用方法および使用目的を変更する権利を与える意思決定権を有していることを指し、意思決定権とは、具体的に以下をいう（IFRS 第 16 号 B26 項）。

- (a) 当該資産によって産出されるアウトプットの種類を変更する権利
- (b) アウトプットが産出される時期を変更する権利
- (c) アウトプットが産出される場所を変更する権利
- (d) アウトプットを産出するのかどうかおよび当該アウトプットの数量を変更する権利

当事者が上記の意思決定権を有している場合には、資産の使用方法および使用目的の変更に最も関連性のある（資産の使用から得られる経済的便益に影響を与えること）権利を考慮して資産の使用方法および使用目的を指図する権利を有しているかどうかを判断する。

なお、契約には供給者の防御的権利、すなわち供給者の権利や職員を保護するための条項が含まれる場合がある。このような供給者の防御的権利は通常顧客の使用权の範囲を定めるものであるが、顧客が資産の使用を指図する能力を有するかどうかの評価には影響しない（IFRS 第 16 号 B30 項）。

また、資産の使用方法および使用目的に関する決定は、資産の稼働および維持管理に関する決定よりも重視されるため、いずれかの当事者が使用方法および使用目的を変更する意思決定権を有している場合、資産の稼働および維持管理に関する意思決定権は、顧客が資産の使用を指図する能力を有するかどうかの評価には影響しない（IFRS 第 16 号 B27 項）。

（２）資産の使用方法および使用目的が事前に決定されている場合

〔図 3〕の【状況 B】のように、資産の使用方法および使用目的に関する関連性のある決定が事前に決定されているため、いずれの当事者も使用期間を通じて資産の使用方法および使用目的を変更する権利を有していない場合が存在する。この場合であっても、①借手が資産の操作権を保持、または、②借手が資産の設計に関与、のいずれかに該当する場合には、顧客が使用期間全体にわたり特定された資産の使用を指図する権利を有していると考え（IFRS 第 16 号 B28 項）。

なお、「事前に決定されている」という概念は、IFRS 第 16 号で新たに導入された概念で、意思決定がリース契約日以前に行なわれる場合に、複雑かつ判断を要求するものとなる可能性がある。そこで、これらの意思決定を実務において分析する場合は、以下の 3 点を考慮すべきとされている（PwC あらた監査法人〔2018〕35 頁参照）。

- (a) 事前に決定されている以外の意思決定が、使用される資産の使用方法および使用目的に重大な影響を与えるか
- (b) 事前に行われた意思決定によって、特定された資産の使用方法および使用目的が事前に決定されているか、または防御的権利を確立しているだけか
- (c) どの契約当事者が意思決定を行ったか

第 2 節 リース会計の適用単位

本節では、契約にリースが含まれていると判断および識別した後に、その識別されたリースをどの単位で IFRS 第 16 号が規定する会計処理を適用するかを判断する必要がある。これは、会計処理を行う単位が必ずしも契約と同一ではなく複数の契約が一体で 1 つのリース契約としての経済的実質をなす場合や、逆に 1 つの契約のなかに複数のリース要素が含まれていたりリース要素以外のサービス要素が含まれていたりする場合もあるためである。IFRS 第 16 号においても会計単位の識別について定めているが、その考え方は IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」における考え方に準ずるものと考えられる（あずさ監査法人〔2016〕37 頁）。

第 1 項 契約の構成部分の区別

通常は、個々の契約を個々に会計処理することにより取引が忠実に表現されるが、一方で、相互に依存した契約を個々に会計処理してしまうと、全体としてそれらの取引が忠実

に表現されないことがある。例えば、実質的に4年間と考えられるリース契約を4つの1年間ごとのリース契約として分割して同時に締結している場合、4つのリース契約を結合して単一のリース取引として会計処理することが、当該リース契約の取引を忠実に表現できると考えられる。

しかし、個々の契約に対してどの単位で会計処理を適用するかを決定したとしても、個々の契約には複数の異なる供給義務が含まれている場合やリース構成部分と非リース構成部分（サービス）が含まれている場合があり、契約がリースを含んでいると判定されたときには、契約に含まれるリース構成部分のそれぞれをリースとして会計処理しなければならない。また、非リース構成部分は、リース構成部分と区分して他の基準に従って会計処理しなければならない（IFRS第16号12項）。そのため、原則として契約のうちリース構成部分と非リース構成部分を区別しなければならない。

ここでいうリース構成部分とは、以下の①および②の両方の要件に該当する場合の資産を使用する権利をいう（IFRS第16号B32項）。

- ① 借手が原資産の使用からそれ単独でまたは借手が容易に利用可能な他の資源と組み合わせることで便益を得ることができること
- ② 原資産が契約のなかの他の原資産への依存性が高くなく相互関連性も高くないことである。

一方で、非リース構成部分とは、契約に含まれるリース以外の構成部分であり各種のサービスが該当する。IFRS第16号では、非リース構成部分（サービス）を積極的に定義しておらず、会計処理も他の適用される基準に従うこととなる（IFRS第16号16項）。しかしながら、リース構成部分と非リース構成部分の区別には、困難さが伴うことがあるため、借手における実務上の便法として、各リース構成部分と関連する非リース構成部分を単一のリース構成部分とみなして原資産の種類ごとに会計処理することが認められている（IFRS第16号15項）。これは、実務上の便法のためとはいえ、IFRS第16号においてリースとサービスを区別せず、非リース構成部分（サービス）はオンバランスされることがあることを意味している。この点を踏まえると、サービスがオンバランスされる余地があることを示していると考えられる。

第2項 契約対価の配分

複数の構成部分を含んだ契約については、契約対価をリース構成部分のそれぞれと非リース構成部分に配分しなければならない。借手は、契約の対価を各リース構成部分に配分するために、リース構成部分の独立価格と非リース構成部分の総額の独立価格との比率に基づいて配分を行うが、困難な場合には観察可能な情報を最大限にして独立価格を見積る。また、対価の配分後にリース構成部分は IFRS 第 16 号を適用し、非リース構成部分は他の適用される基準を適用して会計処理を行う（IFRS 第 16 号 13 項 14 項）。

第3節 IFRS 第 16 号「リース」の会計処理

本節は、契約にリースが含まれていると判断および識別され、適用単位が決定されたリースについて、どのような会計処理が IFRS 第 16 号において規定されているのかを整理する。

第1項 当初認識および測定

借手は、リース開始日において免除規定が適用される一部の例外を除くすべてのリースについて、使用権資産とリース負債を当初認識する（IFRS 第 16 号 22 項）。ここでいう使用権資産とは、リース期間における借手の原資産に関する「使用権」を表す資産と定義される（IFRS 第 16 号付録 A）。また、リースとは、資産を使用する権利を対価との交換により一定の期間にわたり移転する契約または契約の一部であるため、リースの定義に該当する場合には借手にとって従来のファイナンス・リースとオペレーティング・リースの分類は不要となり、すべてのリースについて使用権資産を認識することが求められる。そして、使用権は原資産の移転とともに貸手から借手に移転されることから、使用権資産およびリース負債の計上日は、リース契約日ではなくリース開始日となる（あずさ監査法人 [2016] 47 頁）。

そして、リース負債は、リース開始日にリース料総額の未決済分の割引現在価値で当初測定する（IFRS 第 16 号 26 項 27 項）。一方で、使用権資産は、リース開始日に取得原価により当初測定するが、使用権資産の取得原価は、以下により構成される（IFRS 第 16 号 23 項 24 項）。

- ① リース負債の当初測定額（＝リース料総額の未決済分の割引現在価値）

- ② リース開始日以前に支払われた前払リース料
- ③ リース開始日以前に受領したリース・インセンティブの控除
- ④ 借手に生じた当初直接コスト
- ⑤ 原状回復コストの見積額

IFRS 第 16 号の使用権資産モデルは、リースの対象となっている資産そのものではなく、リース対象期間における使用権についてその支配が借手に移転していることに着目する。したがって、オンバランスされるものはリース対象資産（これに準ずるもの）ではなく、その資産をリースしている限定的な期間において使用することができるという権利（使用権）のみである（あずさ監査法人〔2016〕50 頁）。

第 2 項 例外的な免除規定

IFRS 第 16 号のもとではリースのオンバランスすることが原則である。しかし、これは、従来オフバランスされていたオペレーティング・リース取引をオンバランスする会計処理へ変更することになるという点で、相当の事務負担を借手に生じさせるとことが想定できると考えられる（あずさ監査法人〔2016〕56 頁）。そこで、短期リースおよび少額資産のリースについては例外的な免除規定が設けられている（IFRS 第 16 号 5 項）。なお、免除規定を適用した場合、借手は短期リースおよび少額資産のリースについて、資産および負債を認識せず、リース料総額をリース期間にわたって定額法によりリース費用として認識し開示する必要がある（IFRS 第 16 号 6 項 60 項）。短期リースおよび少額資産のリースについては、財務諸表作成の一般原則である「重要性」に基づいて、短期と少額について例外的な規定が設けられているものと考えられる。

(1) 短期リース

短期リースは、「リース開始日においてリース期間が 12 か月以内であるリース（ただし、購入オプションを含むリースを除く）」である（IFRS 第 16 号付録 A）。

(2) 少額リース

IFRS 第 16 号では、「少額」（Low value）という用語を定義していないが、借手は、リース資産の経過年数に関係なく、資産が新品である時点での価値に基づいて評価することとされている。また、結論の背景において IASB は、新品時に 5,000 米ドル（2015 年

当時のレートである約 120 円／米ドル換算で約 600,000 円) 以下の資産を念頭に置いていたとの説明がされている (IFRS 第 16 号 BC100 項)。

なお、資産が少額資産に該当するのは、借手が資産を単独でまたは借手が容易に利用可能な他の資源と組み合わせた使用から便益の享受が可能であり、かつ、原資産の他の資産への依存性や相互関連性が高くない場合のみである (IFRS 第 16 号 B5 項)。

第 3 項 事後測定

(1) リース負債

リース負債は、リース負債に係る金利について増額し、支払われたリース料について減額するように、リース負債の帳簿価額へ反映させるとともに、リース負債の見直しまたは条件変更があった場合にはそれも帳簿価額へ反映させるように再測定を行う (IFRS 第 16 号 36 項 37 項)。すなわち、原則として、リース負債を当初認識した時点で使用した割引率が金利の計算に使用されることになる。

IFRS 第 16 号において、リース料の支払は、支払利息とリース負債の返済に充当される。リース負債の残高が大きいリース期間当初は多くの支払利息が計上され、その分リース料の支払のうちリース負債の返済に充当される金額は限定されるため、リース負債残高の減少は緩やかとなるのである。一方で、リース負債の残高が減るにつれて支払利息は遡減しリース負債の返済額は遡増することになることから、リース負債から発生する費用はリース期間の当初においてより多く、リース負債の返済が進むにつれて減少するという影響が損益計算書上であると考えられる (あずさ監査法人 [2016] 52 頁 53 頁)。

(2) 使用権資産

使用権資産は、原則として原価モデルにより事後測定する (IFRS 第 16 号 29 項)。すなわち、取得原価から減価償却累計額および減損損失累計額を差し引き、リース負債の計上額が見直された場合には調整額を加減する。

なお、使用権資産を定額法により減価償却する場合は、その減価償却費が每期定額で発生するのに対して、リース負債に係る支払利息はリース負債の残高が大きなリース期間の当初においてより多く発生するため、その合計は当初において相対的に多くなり、リース負債の返済が進むにつれて減少していくという影響が損益計算書上であると考えられる (あずさ監査法人 [2016] 53 頁 54 頁)。

第4項 リース期間

リース期間は、リースの解約不能期間に、借手がリースを延長するオプションを行使することが合理的に確実な場合の延長オプション期間と借手がリースを解約するオプションを行使しないことが合理的に確実な場合の解約オプション期間を加えた期間である（IFRS 第16号18項）。例えば、解約不能期間が6年のリースに4年間延長可能なオプションが付いている場合で、借手が延長することが合理的に確実であればリース期間は10年となる。また、契約期間が10年のリースにリース開始から6年経過後に解約可能なオプションが付いている場合で借手が解約しないことが合理的に確実であればリース期間は10年となる。つまり、この2つのリース契約におけるリース期間の考え方は実質的に同じとなる。

第4節 IFRS 第16号の導入による経済的影響

本節は、IFRS 第16号の導入による財務諸表上の影響を、日本基準（企業会計基準第13号）やIAS 第17号、米国会計基準（FASB ASC Topic 842）と比較することで、使用権概念の導入に伴う財務諸表上の影響について整理する。

第1項 日本基準およびIAS 第17号との比較

日本基準やIAS 第17号においては、リース取引をファイナンス・リース取引とオペレーティング・リース取引とに分類し、それぞれに応じた会計処理を行うことと規定されている。一方で、IFRS 第16号は、リース取引をファイナンス・リース取引とオペレーティング・リース取引に区分せずに、すべてのリース取引について使用権資産とリース負債を認識することが要求されている。この分類が異なるという点が、日本基準およびIAS 第17号とIFRS 第16号との間で、財務諸表に与える影響が異なる要因となっているといえる。

財政状態、すなわち貸借対照表における影響は、オペレーティング・リース取引の取扱いが異なることに起因している。日本基準やIAS17号においてオペレーティング・リース取引に分類され、オンバランスされていないリースの大半については、IFRS 第16号の適用によれば資産および負債を認識することが要求されるため、総資産および総負債ともに

大きく増加するという点について、大きな影響を与えることとなる（あずさ監査法人〔2016〕10 頁）。

経営成績、すなわち損益計算書における影響についても、オペレーティング・リース取引の取扱いが異なることに起因している。日本基準や IAS17 号におけるオペレーティング・リース取引にかかる費用は、賃借料として、リース期間にわたって定額で費用計上されている。一方、IFRS 第 16 号では、オペレーティング・リース取引も含めたリース取引にかかる費用の多くが、使用权資産の減価償却費とリース負債の支払利息となって現れる。ここで、リース期間を通して発生する費用の総額は変わらないものの、使用权資産を定額法により減価償却した場合、減価償却費は每期定額で発生し、支払利息はリース負債の残高が大きいリース期間の当初ほど大きく発生するため、各期の費用計上額はオペレーティング・リースとして処理していた時と比較して、当初に負担が大きくなるというトップヘビーの状態になると考えられる。ただし、每期同じようなリース契約を同じくらいのボリュームで契約していれば、その影響は貸借対照表への影響と比較した場合、それほど重要ではないと考えられる（あずさ監査法人〔2016〕10 頁 11 頁）。

第 2 項 米国会計基準との比較

米国会計基準と IFRS 第 16 号は基本的に同一であるものの、完全なコンバージェンスは達成されておらず、少なからず差異が存在している。具体的な相違点というのは、借手の原則的な会計処理モデルである。米国会計基準はデュアルモデルを採用し、リースをファイナンス・リースとオペレーティング・リースに分類するのに対し、IFRS 第 16 号はシングルモデルを採用し、リースに分類を行わず単一の会計処理モデルにより会計処理を行うという点である。ただし、すべてのリースをオンバランス処理（使用权資産とリース負債を認識）する点は変わらないため、財政状態およびキャッシュ・フロー計算書に対する影響は変わらないと考えられる。

しかし、経営成績に関しては、オペレーティング・リースの期間費用についての会計処理が異なることから、影響があると考えられる。具体的に、米国会計基準では、オペレーティング・リースについて、リース料総額と当初直接コストの合計から既計上の費用を控除した額を残存リース期間にわたり（通常は定額的に）配分した額を「単一のリース費用」として期間費用とする。これにより每期定額の期間費用が発生することから、前項の日本

基準と IFRS 第 16 号における経営成績への影響と同じように EBITDA や営業利益などに影響があると考えられる。

FASB は、基本的に IFRS とのコンバージェンスを図っているものの、損益計算書への影響を従来と同様とするために借手の会計処理にデュアルモデルを採用して、あえてファイナンス・リースとオペレーティング・リースに分類し、オペレーティング・リースについては期間定額で費用処理している点に特徴がある。

第4章 サービス取引のオンバランス検討

本稿の研究目的は、「リース会計の論理を拡張し、これをサービス取引に適用可能であるかを検討する」ことであり、それは、「リース取引のオンバランス論理の枠組みを参考にして、類似の取引についてもオンバランス範囲を拡大できないか」という問題意識によるものであった。そこで、第1章および第2章において、リース取引の本質については様々な解釈ができること、その本質に照らしたオンバランス論理は時代とともに範囲が拡大し変化してきたことを整理した。また、本稿の問題意識に照らした場合、財産利用権取得説が会計理論として設定されている会計基準を検討し、その論理を拡張することの検討こそが、本稿の研究目的に資するものであると考えられるため、第3章において、財産利用権取得説が採用されているIFRS第16号の具体的な検討を行った。本章では、第3章で検討したIFRS第16号のオンバランス論理を拡張し、これを類似取引であるサービス取引に適用できないかを検討することとする。

第1節 役務提供型契約の法源

第1項 サービス取引の概要

リース会計の財産利用権取得説の論理を拡張すれば役務利用権取得説を考えることができるといえるのは、リース取引とサービス取引に類似性があるためである。第1章第2節第2項³⁹で述べたように、リース取引とサービス取引は、財産やそれに伴う役務を一定期間に渡り使用・利用できるという点や、それによりもたらされる便益を享受でき、さらに使用に伴うコストは使用・利用した企業が支払うという点、さらにその対価の支払が数回に及ぶという点で類似していると考えられる。

また、一口にサービス取引といっても様々なものが考えられる。役務を一定期間に渡り利用した便益とコストを負担し対価を支払うという経済的効果の観点からは、サービス取引の概念は非常に幅広いと考えられる。さらに、法律的観点からみれば、委任契約、請負契約や雇用契約などをはじめとした典型的な契約や、相對契約（リース契約、ライセンス

³⁹ 本稿4頁参照

供与契約や役務提供契約などをはじめとした典型的な契約と類似しているものの異なる契約）は、すべてサービスを享受する契約としてサービス取引といえるかもしれない。

サービス取引のオンバランス化を検討するにあたり、まず、サービス取引の経済活動の実像としてどのようなものがあるか、という点から整理する。これは、役務利用権取得説によってサービス取引をどこまでオンバランスするのかという点を検討する前提として、サービス取引にはどのようなものが存在しているのか、把握する必要があるためである。

第2項 役務提供型契約の法的性質

役務提供型契約というのは、それ自体に明文規定があるわけではない。この点は、第1章第2節第2項⁴⁰で述べたところである。しかしながら、役務提供型契約に関する重要性の拡大、諸外国の議論動向などから、役務提供型契約の明文規定化へ向けた動きが各国で存在している。法務省〔2010〕「民法（債権関係）の改正に関する検討事項（12）」によれば、現代社会において、サービスの給付を目的とする契約が量的に増大するとともに、新しいサービスを目的とする契約が現れるなど、役務の給付を目的とする契約の重要性が高まっていると指摘されている。そこで、民法典における役務提供型の典型契約（雇用・請負・委任・寄託）の議論を参考に、サービス契約には、どのような性質の契約があるかを整理する。

民法典が規定する各種の典型契約のうち、「雇用」、「請負」、「委任」及び「寄託」は、いずれも役務の給付を内容とするものである点で共通しており、学説上、役務提供型契約や労務供給契約などと呼ばれる類型に分類されることが多い。これらの典型契約は、通説的な見解によれば、「請負」は、役務の結果（仕事の完成）を目的とする契約である。これに対して、「雇用」と「委任」は、役務そのものが目的となる契約である点で区別され、なお、「雇用」においては役務提供者である労働者が役務受領者である使用者の指揮命令に服するのに対し、「委任」においては役務提供者である受任者が事務処理についての自主性を留保している点で区別される。また、「寄託」は、他人の物を保管するという限定された役務が問題となる点で、他の役務提供型の典型契約と区別されるとされている。（法務省〔2010〕2頁参照）

現代社会においては、各種サービスの提供を内容とする契約が広く行われているが、こ

⁴⁰ 本稿 4 頁参照

れらの中には、民法が必ずしも想定していないと考えられる新しい契約が多く含まれており、これらの契約に民法のどのような規律が適用されるかが問題とされてきた。この点については、学説上、民法の「委任」に関する規定は、他人の事務を処理する法律関係の通則ともいえるべきものであるとの見解が有力である。このような見解によれば、委任に関する規定が適用ないし準用（民法 656 条）されることになる。しかし、委任に関する規定によるとすれば、サービスの提供者側も任意の解除権を有することになるが、これは現実に行われている各種サービスの提供契約に適用される規律として必ずしも適当でない場合がある。また、各種サービスの提供契約には「請負」に該当すると解されるものもあるが、このような契約の多くは物と結びつかない仕事の完成を内容とするものであるため、目的物の瑕疵に関する規律（634 条以下）など、請負契約に関する規定の多くは適用されない。

（法務省〔2010〕2 頁参照）

ここで、新しい役務提供型契約に対応する方法としていくつかのものが考えられるが、その一つとして、旅行契約、医療契約、教育契約など、個別の役務提供型契約を新たな典型契約として民法に取り込む方法が考えられる。例えば、諸外国の立法例には、旅行契約、仲立契約、配偶者仲介、決済サービス契約などを典型契約として定めているものがある。日本の民法改正についても、診療契約、福祉サービス契約、情報・助言提供契約などを挙げるものがある（執行〔2008〕322 頁）。

上記の方法のほか、従来はいずれの典型契約にも当たらないとされた契約や、受皿としての準委任に取り込んで処理されていた契約について、有償のサービス契約についての独自の規定を民法典に設けるという方法も提案されていた（松本〔1998〕202 頁以下参照）。これは、①「準委任」とされている有償契約と、②「請負」「雇用」「寄託」のいずれにも該当しないとされている有償の役務提供型契約を対象として、サービス契約という新しい典型契約を設けることを提案するものである。

また、各種の役務提供型契約に関する規定から、役務提供型契約一般に妥当すると考えられる規律を括り出し、役務提供型契約の総則的規定を設けるという提案も示されている。これによれば、役務提供型契約の総則的規定は、各典型契約の規定によって修正又は排除されない限りこれらの契約に適用されるほか、各典型契約に該当しない役務提供型契約についても、一般的な受皿規定として適用されることになる（法務省〔2010〕3 頁参照）。

本項では、サービス取引の経済活動の実像としてどのようなものがあるかを法的性質から概観したが、役務提供契約に関して現行の実務では、相対契約である以上、多種多様な

役務の給付を内容とする契約が存在しており、法制度上においては、何個かの典型契約として規定され、またこれを準用することで対応しているのと考えられる。

第2節 サービス取引のオンバランス検討の意義

第1項 ビジネスモデルの視点

サービス取引のオンバランス化に関し、ビジネスモデルの視点として、ビジネス支援サービスが戦略性を有するようになってきたこと、ソリューション型のビジネスモデルが増加していること、ファブレス企業をはじめとしたモノを持たないビジネスモデルが主流になりつつあることなどが挙げられる。前述したように、サービス取引は相対契約である以上、様々なものが考えられるが、サービス取引への経済的依存度が高くなっているという観点から、ビジネスモデルとして普及していると思われるもののうち一部を本項で整理する。

(1) ビジネス支援サービス

経済産業省が2014年3月に公表した『ビジネス支援サービスの活用』によれば、ビジネス支援サービスとは、企業の業務を代替するサービスをいい、一般的にはアウトソーシング業務と呼ばれるものである。また、ビジネス支援サービスは、大別して産業横断型と産業特化型に分けることができ、さらに、産業横断型は以下の3つに分けることができる。

- ① ITO (Information Technology Outsourcing) といわれる情報システム部門の業務の一部の外部委託
- ② BPO (Business Process Outsourcing) といわれる事務处理的なバックオフィス業務の一部の外部委託
- ③ KPO (Knowledge Process Outsourcing) といわれる高度な分析能力・専門知識を必要とする分析の外部委託

〔図 4〕



（経済産業省〔2014〕2頁をもとに作成）

特に、この産業横断型の ITO、BPO、KPO の 3 つに関して、HfS Research〔2013〕と Aggarwal〔2010〕によれば、市場規模が成長していることが分かる。ITO については、2013 年度の市場規模が 6,048 億ドルであり、前年度からの成長率は 3.9%となっている。BPO については、2013 年度の市場規模が 3,040 億ドルであり、前年度からの成長率は 5.5%となっている。そして、KPO については、2010 年度の市場規模が 170 億ドルと他の 2 つと比較して小さいものの、2012 年度から 2013 年度にかけての成長率は 24%となっており、他の 2 つより高い成長率を示している。いずれにしても、ビジネス支援サービスが市場として成長していることが分かる。

また、これらのビジネス支援サービスは、コスト削減や業務の効率化に用いられることが一般的であり、これらの効果を期待して導入する企業が多い。しかしながら、特に BPO に関して、アメリカでは戦略的に用いる事例が多くなっている。この点、2013 年度（平成 25 年度）経済産業省「アウトソーシングやシェアードサービスの企業による利用の実態調査」によれば、経営資源のコア業務への集中や業務拡大の柔軟な対応といった効果を期待して導入するアメリカ企業はそれぞれ 31.5%と 26.2%であるのに対して、日本企業はそれぞれ 19.7%と 10.4%となっている。そうした現状から、経済産業省では日本国内において戦略的 BPO を推進する政策を提案している。このように、ビジネス支援サービス（アウトソーシング業務）の市場自体が成長していることに加えて、より戦略性をもったアウトソーシング業務を利用していこうという意識がこれから増加していくと考えられる。このような点を踏まえると、サービス取引の経済的依存度は高くなっていると考えられる。

実際に、国内での BPO の事例として 2019 年度にアサヒホールディングス株式会社と株式会社アクセンチュアが「包括業務提携契約」を締結し、経理・人事業務の約 7 割を順次アクセンチュアへ委託（BPO）することを発表した。アクセンチュアは、最新デジタル技術や BPR 関連のノウハウを活用し、アサヒグループホールディングスの管理業務の高度化・効率化を支援するというものである。（アサヒグループホールディングス株式会社 [2019] 参照）

（２）ソリューション型のビジネスモデル

大手メーカーの IR 資料を見ると、ソリューション型のビジネスに力を入れているまたは今後力を入れていく旨の記載が多くなっている。以下、株式会社日立製作所、パナソニック株式会社、富士通株式会社の事例を挙げる。

まず、日立製作所の『統合報告書 2019』における 2021 中期経営計画によれば、日立製作所の価値の源泉（競争優位性）である Lumada プラットフォームによるソリューション提供により、「IT」「エネルギー」「インダストリー」「モビリティ」「ライフ」の 5 つの領域で顧客の「社会価値」「環境価値」「経済価値」という 3 つの価値を同時に向上させる経営を行っていくとの方針を打ち出した。

次に、パナソニック株式会社の 2019 年度『中期戦略の考え方と取り組みの進捗』における中期戦略によれば、基幹事業での利益成長を実現するために、中長期視点で単品販売からソリューション型ビジネスモデルへ軸足をシフトするとしている。具体的には、「空間ソリューション」「現場プロセスイノベーション」「インダストリアルソリューション」の 3 つの基幹事業を成長させることによって、「くらし」の領域でソリューション型のビジネスモデルによる「新たな価値」を提供するとしている。

また、富士通株式会社の『統合レポート 2018』によれば、2015 年以来、富士通グループは、ビジネスモデル変革の旗印の下で、テクノロジーソリューション事業を軸に、事業構造の抜本的な見直しを進めているとしている。

これらの 3 社をはじめとした様々な企業において、これまでの事業活動から自社が強みとする領域に関して経験の蓄積に基づいたノウハウを他社にソリューションとして提供するという流れができつつある。これらの IR 資料上のソリューションの定義は、モノの製造を通じて顧客にソリューションを提供するという意味も存在しているが、基本的には、大手メーカーが AI・IoT・セキュリティ時代を生き抜いていくために、各社がこれまで培

ってきた強みのある領域で、テクノロジーを絡めたサービス提供を通じてソリューションを提供するという意味である。このサービスに関しては、企業により様々なものが考えられるが、そういった様々なサービスが経済活動として行われること自体が、サービス取引の経済的重要性を高めていると考えられる。

(3) ファブレスのビジネスモデル

ファブレス企業をはじめとしたモノを持たないビジネスモデルが主流になっていることも、サービス取引の経済的重要性を高めていると考えられる。ファブレスとは、工場(Fab)がない(Less)という意味で、ファブレスのビジネスモデルは、自社で生産設備を持たない経営方式のことであり、製品の生産は他社に委託し、ファブレス企業自体は、開発や設計、マーケティングを主な業務とする。ファブレスのビジネスモデルが普及していくなかで、設計を行わず半導体の受託生産のみを行うファウンドリや電子機器の受託生産(EMS: Electronics Manufacturing Service)も同時に発展し、ファブレスのビジネスモデルがさらに一般的に普及することとなった。ファブレス企業として、世界的に有名なものは、アメリカの Apple Inc であり、日本国内であれば、株式会社キーエンス、株式会社良品計画(無印良品)、任天堂株式会社などが挙げられる。なお、EMS 企業および ODM (Original Design Manufacturing) 企業として世界のトップを走るのは、台湾の鴻海精密工業である。

なお、ファブレスのビジネスモデルを採用することは、製品の設計・企画などの主要業務および最先端生産技術への投資ができること、専門知識や技術を外部より入手することができること、顧客が分散することで自社製造するよりもより高い品質のものをより低コストで入手できる可能性があること、というメリットが考えられる(稲垣[2001] 参照)。

(4) 小括

サービス取引についてもビジネス上の重要性が高まっている現在の状況であれば、かつてのリース取引のように実質優先思考のもとでオンバランス範囲が拡大したのと同様の流れがサービス取引についても起きることが十分にあると考えられる。サービス取引は非常に概念の広いものであるが、そのオンバランスを検討する意義はあると考える。

しかし、実質優先思考は、第 2 章第 5 節⁴¹でも述べたように、あくまでリース取引のなかで財の購入と同様にみなせるものについて、オンバランスすることを下支えする会計論理であった。この点、サービス取引に関しても、経済的重要性が高まりオンバランス範囲拡大の議論が起こる可能性があるという点までは、リース取引と同様に考えることができるが、それが実質優先思考に基づくものなのかは必ずしもそうとは言えないと考えられる。そのため、次項以降において、会計的側面からサービス取引のオンバランス範囲拡大を検討し、リース取引とサービス取引の類似性から、リース会計の論理である財産利用権取得説、それを基準化した IFRS 第 16 号を拡張した役務利用権取得説により、サービス取引をオンバランスすることを検討する。

第 2 項 会計上の視点

会計上の視点とは、意思決定有用アプローチや実質優先思考をもとに 1970 年代にアメリカのリース会計基準が整備されたことを発端としてリース取引のオンバランス範囲が拡大し、現在までにリース取引とサービス取引の区別が会計上で論点となっていること、そして、サービス取引のオンバランスを検討することが、財務報告の目的に資するものであるかという点である。

リース取引の借手における会計処理は、第 2 章第 1 節第 2 節第 3 節⁴²で示したように、かつてはすべてのリース取引が賃貸借として費用処理されていたが、今日に至るまでに拡大割賦購入説から IFRS 第 16 号のように財産利用権取得説に基づく処理がなされるようになり、リース取引のオンバランス範囲は拡大している。このようにリース取引のオンバランス範囲が拡大していることによって、リース取引内のファイナンス・リースかオペレーティング・リースかの区別の問題から、リース取引かサービス取引かの区別の問題へと会計上の論点がシフトしている（[図 5]）。そのため、リース取引のオンバランス論理を当該領域にのみに適用される個別理論として位置づけるのではなく、サービス取引などの類似の取引についても適用し、オンバランス範囲の拡大を検討することができると考えられる。

⁴¹ 本稿 30 頁参照

⁴² 本稿 18 頁 19 頁 21 頁参照

[図 5]

取引の形態	賃貸借処理説	割賦購入説	利用権取得説
財の購入取引	財の購入 (オン)	財の購入 (オン)	財の購入 (オン)
リース取引 (FL)	賃貸借 (オフ)	FL取引 (オン)	利用権の購入 (オン)
リース取引 (OL)	賃貸借 (オフ)	OL取引 (オフ)	利用権の購入 (オン)
サービス享受	サービス (オフ)	サービス (オフ)	サービス (オフ)

ここで、サービス取引について、オンバランス範囲の拡大を検討することができるといっても、それが財務報告の目的に資することが前提となる。つまり、サービス取引という経済活動の事象を、役務の利用する権利の取得とそれに伴う支払義務の発生という形で計数的に写像した場合に、それが財務報告の目的、すなわち利害関係者の意思決定に有用であるかどうかという点が問題になってくる。

第1章第3節第3項⁴³で述べたように、財務報告の目的は、投資家などの意思決定に有用な情報、それは将来キャッシュ・フローの予測に役立つ情報の提供である。会計情報は企業価値の推定に資することが期待されているが、企業価値それ自体を表現するものではない。この点、意思決定に「有用」であるかどうかは、第1章第3節第3項⁴⁴で述べたように、まず、報告企業の財務情報の利用者にとって有用となりうる経済事象を識別し、そして、利用可能であって忠実に再現できる場合に、最も関連性がある情報のタイプを識別する。

この「有用」かどうかの判断をサービス取引にあてはめると、まず、サービス取引のうち、役務を利用する権利を取得したといえる経済活動の事象が、有用であり得る可能性があることを識別する。次に、役務を利用する権利を取得したこととそれに伴う支払義務の発生という会計情報が、予測価値および確認価値をもっているかを検討する。この点、第2章第3節⁴⁵で述べた財産利用権取得説によった場合のリース取引へのあてはめと同様、

⁴³ 本稿 11 頁参照

⁴⁴ 本稿 11 頁参照

⁴⁵ 本稿 21 頁参照

役務を利用する権利を取得したことによる将来のキャッシュ・インフローの発生を見込めること、将来にわたるキャッシュ・アウトフローの発生が義務として認識されるべきものであることは、将来の結果を予測するプロセスにおいてインプットとして用いられると考えられる。そして、この関連性のある経済活動の実像の実質を、役務利用権取得説で忠実に表現することができるのであれば、サービス取引のうち役務を利用する権利を取得したといえる経済活動の事象が、「有用」であり得るといえる。つまり、役務利用権とその支払義務をオンバランスすることが、投資家などの意思決定に有用な情報、将来キャッシュ・フローの予測に役立つ情報の提供であり、会計情報は企業価値の推定に資する情報の提供を行うことができるといえる。

そのため、次節以降で、リース会計の論理である財産利用権取得説、それを基準化した IFRS 第 16 号の論理を拡張した役務利用権取得説を詳細に検討し、実際にサービス取引をオンバランスすることを考察する。

第 3 節 役務利用権取得説

第 1 項 利用権に基づく会計

第 1 章第 1 節で述べたように、リースは、金融サービス説、賃貸借サービス説、リース・サービス説といった「サービス」と捉えることもできた。また、第 1 章第 3 節第 1 項⁴⁶で述べたように、請負または委任契約であっても、会計上の解釈において、それがリース取引なのかサービス取引なのかその類似性ゆえに明確に区別できない場合も多い。ここで、第 2 章と第 3 章を通じて述べてきたように、リースの発想の原点に「所有」と「使用」の分離があり、「契約のなかにある財産利用権」を資産として認識し、それに伴う支払義務を負債として認識するオンバランス論理である財産利用権取得説が、現行の IFRS 第 16 号において採用されている。

この点、リース取引を「財産利用権を取得した」と会計上で考えたのと同様に、リースと類似したサービス取引に関しても、リース自体がサービスであると捉える考え方さえも存在している以上、「役務利用権を取得した」と考えることができるであろう。このように、法的には役務提供型契約であっても、会計上の解釈においてそれがリース取引なのかサー

⁴⁶ 本稿 7 頁参照

ビス取引なのかを区別することなく、「利用権」が移転する取引と捉え、オンバランスをするという同じ会計処理を行うことは、むしろメリットがあると考えることができる。すなわち、前節第 2 項⁴⁷で述べたように、割賦購入説においてファイナンス・リースかオペレーティング・リースかの区別の問題を回避するために、IFRS 第 16 号のように財産利用権取得説によって、すべてのリース取引をオンバランスしても、サービス取引か否かの区別の問題へと会計上の論点がシフトしているとすれば、「利用権」の取得という概念によって、リース取引に限らず、サービス取引についてもオンバランスすべきということとなる。

ここで、サービス取引に関して、「契約のなかにある役務利用権」を資産として認識し、それに伴う支払義務を負債として認識するというオンバランス論理を構築できるという点を、まず、第 2 項において利用権取得に伴う支払義務の負債性として検討することとする。また、サービス取引のうち、どこまでをオンバランスするのか、そもそもサービス取引内でオンバランスの線引きを行うのか、という点を、第 3 項において、検討することとする。

第 2 項 サービス料支払義務

本項では、役務を利用する権利を購入した場合の支払に関して、負債性があるかどうかを検討する。

ここでは、まず、第 2 章第 3 節第 2 項⁴⁸の議論を参考にすることとする。つまり、IFRS 第 16 号が採用するオンバランス論理である財産利用権取得説におけるリース料の支払について負債性があるかの検討過程を参考に、役務を利用する権利を購入した場合の支払に関する負債性について整理する。

第 2 章第 3 節第 2 項⁴⁹の議論を改めて整理すると、利用権取得による支払義務が発生し、将来にキャッシュ・アウトフローとして予定されていること、そして、その契約が解約不能である場合に、将来のキャッシュ・アウトフローは確定することから、支払義務に負債性を認めることができた。ここでいう「解約不能」とは、第 1 章第 3 節第 4 項⁵⁰で整理したように、契約を解除できないことが明記されている場合、または、法的形式上は解約可能であるとしても、解約に際し、相当の違約金を支払わなければならない等の理由から、

⁴⁷ 本稿 57 頁参照

⁴⁸ 本稿 24 頁参照

⁴⁹ 本稿 24 頁参照

⁵⁰ 本稿 15 頁参照

事実上解約不能と認められる場合に、当該契約は「解約不能」であると考えられる。以上の検討を踏まえると、役務提供型契約が「解約不能」であることは、当該契約から役務利用権取得説によって、サービス負債を計上するための要件となり得ると考えられる。

役務提供型契約が「解約不能」であることを前提とした場合、将来のキャッシュ・アウトフローは確定するため、将来の経済的便益の犠牲による債務が存在するものと考えられ、また、これは役務提供型契約を締結したという過去の事象に起因した、役務の使用権を支配することによる経済的便益を享受するための犠牲であることから、役務を利用する権利を購入した場合の支払は、IASB〔2018〕に示される負債の定義に当てはまると考えられる。

また、役務提供型契約は、相対契約である以上、様々な契約期間や延長オプションや解約オプションが設定されることが予想される。役務提供が長期間にわたって継続反復的に行われるものもあれば、単発的に行われるものもあると考えられる。長期間にわたって継続反復的であろうが、単発的に行われようが、当該契約が「解約不能」であれば、将来のキャッシュ・アウトフローは確定すると考えられ、その負債性は、基本的に問題とならないと考えられる。

しかし、従来は、オフバランスされていたサービス取引をオンバランスする会計処理へ変更することになるという点で、相当の事務負担を顧客に生じさせるとことが想定できると考えられる。そのため、基準設定に当たっては、サービス提供期間が短期であるサービス取引、例えば、IFRS 第 16 号の短期リースのように、役務提供契約開始日においてサービス提供期間が 12 か月以内であるサービス取引は、オンバランスを免除できることなどが考えられる。

以上の検討を踏まえると、役務利用権取得説において、役務を利用する権利を購入した場合の支払に関して負債性があるのは、役務契約が「解約不能」であること、かつ、実務的な対応の観点からみて、役務提供期間が 12 ヶ月以上で継続反復的に行われること、が必要であると考えられる。

第 3 項 サービスのオンバランス

(1) サービスの識別

第 2 章および第 3 章では、リース会計の論理である財産利用権取得説について述べてきた。本項では、この財産利用権取得説の論理を踏まえて、サービス取引のオンバランス範

囲を検討していく。

第3章で述べたように、財産利用権取得説が基準化された IFRS 第16号におけるリース判定の要求事項は、契約の開始時に、企業は、当該契約がリースまたはリースを含んだものであるのかどうかを判定するというものであり（IFRS 第16号9項）、すなわち、原則として、リースの定義に該当するものが契約に含まれているのかという点で判定を行なう。この判定に際しては、①使用権の対象となる特定された資産は存在しているか、②特定された資産の使用権の支配（経済的便益+使用を指図する権利）は借手に移転しているか、という2点をもって考えていた。つまり、IFRS 第16号による上記の要件①と②は、「リース」と「サービス」を区別するためのものであると考えることができる。

しかし、これまで述べたように、リース取引とサービス取引は、リース自体がサービスであると捉える考え方さえも存在していることから、様々な点で類似している。IFRS 第16号において「リース」と「サービス」の区別が会計上なされているが、リース取引に財産利用権取得説が採用されたことを踏まえると、むしろサービス取引についても同様に、「利用権」が移転する取引として捉え、オンバランスすべきと考えられる。役務提供型契約は相対契約であり、本章第1節第2項⁵¹で述べたように、多種多様であるから、サービス取引内でのオンバランスの線引きが難しい。また、業界業種、ビジネスモデルの違いを超えて、一組の共通の会計基準が設定されている現行の会計実務の状況において、サービス取引内でのオンバランスの線引きの画一的な判断は、各企業において相違が大きくなってしまうと想定できる。そのため、実務上の観点から、敢えてオンバランスの線引きを行う意義も薄いのではないかと思われる。つまり、「利用権が移転する取引」という観点から、サービス取引を原則としてすべてオンバランスすると考える。

ここで、第2章第3節第1項⁵²における財産利用権取得説の資産性の検討や、第3章⁵³における IFRS 第16号の検討を通じて、「財産利用権」について、資産概念との整合性があることは、整理されている。つまり、IASB [2018] において、資産とは、過去の事象の結果として、企業が支配する現在の経済的資源をいうが、「財産利用権」は、リース契約を過去に締結した結果として、財産利用権という将来の経済的便益を生み出す経済的資源を企業が支配していることから、資産の定義を充足すると考えられる。

⁵¹ 本稿 57 頁参照

⁵² 本稿 21 頁参照

⁵³ 本稿 35 頁参照

この点、契約を過去に締結した結果という「過去の事象」や、リース取引とサービス取引が経済的観点においても類似していることから「現在の経済的資源」、利用権が移転する取引という観点から「支配」、という点に関して、「財産利用権」と同様であると考えることができる。つまり、「役務利用権」についても、役務提供型契約を過去に締結した結果として、役務利用権という将来の経済的便益を生み出す経済的資源を企業が支配していると考えることができるため、資産の定義を充足すると考えられる。

（２）適用単位

契約にサービスが含まれていると判断および識別した後に、その識別されたサービスをどの単位で会計処理を適用するかを判断する必要がある。これは、会計処理を行う単位が必ずしも契約と同一ではなく複数の契約が一体で１つの役務提供型契約としての経済的実質をなす場合や、逆に１つの契約のなかに複数のサービス要素が含まれていたりサービス要素以外のものが含まれていたりする場合もあるためである。

契約がサービスを含んでいると判定されたときには、契約に含まれるサービス構成部分のそれぞれをサービスとして会計処理しなければならない。また、非サービス構成部分は、サービス構成部分と区分して他の基準に従って会計処理を行う。そのため、原則として契約のうちサービス構成部分と非サービス構成部分を区別することになると考えられる。

第４項 契約会計との関係

サービス取引がすべてオンバランスされるといっても、役務利用権取得説は、第２章第４節第１項⁵⁴で述べた、未履行契約取引説ないし Ijiri [1980] が提唱した契約会計を適用することを意味しているわけではない。未履行契約取引説は、現行の会計実務よりも拡大された取引概念に基づき、それまで未履行契約とされてきたものの取引性を認めたという点に特徴があり、井尻 [1976] によれば、「財の概念」と「支配の概念」はそのままに、「認識の概念」に変更もしくは修正を加えていることを意味し、認識規準を現在の受渡ベースから契約ベースへと拡張しようとすることで、未履行契約の取引性を認めている（井尻 [1976] 192 頁参照）。

⁵⁴ 本稿 27 頁参照

役務利用権を取得し、その支払義務を負うという点では、役務利用権取得説と未履行契約取引説は、同じ考え方であるといえるが、「認識の概念」が、未履行契約取引説では契約時点ベースになっていることから、そこにおいて認識される資産および負債は、厳密に言うのであれば「役務利用権の予約購入権」と「役務利用権の予約購入義務」が契約時点で認識されていると考えることになる。

この点、役務利用権取得説は、「役務利用権の取得」が「役務提供開始時点」に発生すると考えるため、「役務利用権の取得」が「役務提供型契約時点」で発生していると考えている未履行契約取引説とは大きく相違する。

ここで、「利用権」という点に着目すると、顧客が、役務を利用することができるのは、あくまでも役務提供開始時点からであり、それに伴って「役務利用権の取得」が「役務提供開始時点」に発生すると考えられることから、この「利用権」である資産を「役務提供開始時点」で計上する方が、予測価値および確認価値をもった関連性のある会計情報といえ、望ましいといえるとも考えることもできる。

第2章第4節⁵⁵で述べたように、1960年代のアメリカから始まるリース取引のオンバランス範囲拡大の流れは、賃貸借処理説から割賦購入説を経て、財産利用権取得説まで基準上は拡大している。このように、時代の流れとともにオンバランス範囲の拡大がなされていることから、あくまでも役務利用権取得説というのは、未履行契約取引説へ向かうオンバランス範囲拡大の過程段階の1つ過ぎないと考えることもできる。

しかしながら、未履行契約取引説をはじめとした契約ベースにおける認識は、現行の会計実務を大きく超えた部分であり、現行の他の会計基準との整合性が取れないことから、その会計理論導入は、従来の賃貸借処理説から割賦購入説、割賦購入説から財産利用権取得説、といったオンバランス範囲拡大の過程の議論と比較した場合に、非常に高いハードルであると思われる。つまり、「財の概念」と「支配の概念」はそのままであるものの、「認識の概念」に変更もしくは修正を加えていることから、例えば、棚卸資産の購入取引は、「仕入取引時点」ではなく「仕入契約時点」に認識を修正しなければならない。このような点から、本稿では、役務利用権取得説は契約会計を前提としたものではないと考える。

⁵⁵ 本稿 26 頁参照

第4節 会計処理と経済的影響

第1項 当初認識と測定

役務利用権取得説において、顧客は、財産利用権取得説と同様に、サービス開始日において、役務利用権資産とサービス負債を当初認識することとなる。ここでいう役務利用権資産とは、役務提供型契約に存在している「利用権」を表す資産である。そして、利用権は、役務提供開始日から顧客に移転されるため、役務利用権資産およびサービス負債の計上日は、役務提供型契約日ではなく役務提供開始日となる。

また、サービス負債は、役務提供開始日にサービス料総額の未決済分の割引現在価値で当初測定する。一方で、役務利用権資産は、役務提供開始日に取得原価により当初測定するが、役務利用権資産の取得原価は、以下により構成される。

- ① サービス負債の当初測定額
- ② サービス開始日以前に支払われた前払料
- ③ サービス開始日以前に受領したインセンティブの控除
- ④ 顧客に生じた当初直接コスト

なお、実務的には、IFRS 第16号と同様に、相当の事務負担を顧客に生じさせることになると想定されるため、短期サービスおよび少額資産のサービス取引については例外的な免除規定を設け、これらの免除規定を適用した場合、顧客は短期サービスおよび少額資産のサービスについて資産・負債を認識せず、サービス料総額をそれぞれの契約期間にわたって、原則として定額法により費用として認識することとなる。

第2項 事後測定

役務利用権取得説においては、財産利用権取得説と同様、顧客はサービス料の支払に応じて利息の支払とサービス負債の元本の返済を認識する。ここで、支払利息は残りの契約期間にわたって利回りが一定となるような利率でサービス負債残高に対して計上する。すなわち、原則として、サービス負債を当初認識した時点で使用した割引率が支払利息の計算に使用される。

役務利用権資産は、原則として原価モデルにより事後測定をする。すなわち、取得原価から減価償却累計額および減損損失累計額を差し引き、役務負債の計上額が見直された場

合には調整額を加減する。

第3項 経済的影響

従来はオフバランスされていたサービスについて、役務利用権取得説によればオンバランスすることになるため、第3章第4節第1項⁵⁶で示した IFRS 第16号の適用と同様の影響を財務諸表に与える。すなわち、オンバランスされていないサービスの大半については、役務利用権取得説の適用によれば資産および負債を認識することが要求されるため、総資産および総負債ともに大きく増加する。

また、損益計算書における影響についても、役務利用権取得説では、オンバランスされるサービス取引にかかる費用の多くが、役務利用権資産の減価償却費とサービス負債の支払利息となって現れるため、リース期間を通して発生する費用の総額は変わらないものの、役務利用権資産を定額法により減価償却した場合、減価償却費は每期定額で発生し、支払利息はサービス負債の残高が大きい契約期間の当初ほど大きく発生するため、各期の費用計上額は、オフバランスのサービスとして処理していた時と比較して、当初に負担が大きくなるというトップヘビーの状態になると考えられる。ただし、每期同様の役務提供型契約を同じくらいのボリュームで契約していれば、その影響について、貸借対照表と比較した場合にそれほど重要ではないと考えられる。

第5節 本稿における結論と限界

第1項 本稿の結論

本項では、本稿の研究目的および内容を整理した上で、本稿の結論を述べる。この点、本稿の研究目的は、「リース会計の論理を拡張し、これをサービス取引に適用可能であるかを検討する」ことであり、それは、「リース取引のオンバランス論理の枠組みを参考にして、類似の取引についてもオンバランス範囲を拡大できないか」という問題意識によるものである。

IFRS 第16号「リース」において、リース会計のオンバランス論理「使用权モデル」の考え方が導入された。この「使用权モデル」というのは、本稿でいう財産利用権取得説の

⁵⁶ 本稿 47 頁参照

ことであり、契約のなかにある「利用権」を資産として認識し、それに伴う支払義務を負債として認識するオンバランス論理であることから、「利用権」概念が、会計上において単独で認められるということを意味している。IFRS 第 16 号の導入により、すべてのリース取引を「財産利用権を取得した」ものとしてオンバランスしたのと同様に、リースと類似するサービス取引に関しても、「役務利用権を取得した」と考えることができる可能性がある。さらに、サービス取引についてもビジネス上の重要性が高まっている現在の状況であれば、かつてのリース取引のようにオンバランス範囲が拡大したのと同様の流れがサービス取引についても起きる可能性があると考えられる。サービス取引は非常に概念の広いものであるが、そのオンバランスを検討する意義はあると考えられる。

そして、第 1 章において、リース取引の概要を述べるとともに、その本質について様々な解釈ができることを説明している。リース契約の法源として、リース発想の原点に「所有と使用の分離」あること、そして、割賦購入取引、サービス取引との異同を整理することを通じて、リース取引の法的性質について把握した。また、オンバランス範囲拡大の背景として、会計基礎概念、オンバランス範囲拡大の歴史的背景を整理することで、その後の検討に役立てた。

第 2 章において、様々な解釈できるリース取引の本質に照らしたオンバランス論理は、時代とともに範囲が拡大し変化してきたことを整理し、リースのオンバランス論理である、賃貸借処理説、割賦購入説、財産利用権取得説、未履行契約取引説、のそれぞれについて概観した。また、そういったオンバランス範囲の拡大検討の議論過程自体こそが、今後のオンバランス範囲の拡大検討をするにあたり、意義があると考えられる。ここで、財産利用権取得説が、IFRS 第 16 号において採用され、それに従って各国の会計基準のコンバージェンスが図られているというのが現在の会計実務の流れであるため、財産利用権取得説が、リース取引の本質に照らして、「最適な」とまではいえないものの「適切な」オンバランス論理であると考えられている可能性があることから、その点について検討を行った。

そして、「リース取引のオンバランス論理の枠組みを参考にして、類似の取引についてもオンバランス範囲を拡大できないか」という本稿の問題意識に照らした場合、財産利用権取得説が会計理論として設定されている会計基準を検討し、その論理を拡張することの検討こそが、本稿の問題意識ないし研究目的に資するものであると考えられることから、第 3 章においては、財産利用権取得説が採用されている IFRS 第 16 号「リース」の具体的な検討、リース取引の定義及び範囲、適用単位、会計処理とその経済的影響について、

整理した。

第4章においては、第1章から第3章を踏まえて、リース取引のオンバランス論理を拡張し、これを類似取引であるサービス取引に適用することを検討した。

サービス取引のオンバランスを検討する前提として、サービス取引の概要を述べるとともに、役務提供型契約は、相対契約であることから、様々な契約類型が存在していることも整理した。ここで、サービス取引のオンバランスを検討する意義として、ビジネスモデルの視点と会計上の視点の2つを挙げることができた。ビジネスモデルの視点とは、ビジネス支援サービスが戦略性を有するようになってきたこと、ソリューション型のビジネスモデルが増加していること、ファブレス企業をはじめとしたモノを持たないビジネスモデルが主流になりつつあることなどから、サービス取引への経済的依存度が高くなっているということであり、また、会計上の視点とは、意思決定有用アプローチや実質優先思考をもとに1970年代にアメリカのリース会計基準が整備されたことを発端としてリース取引のオンバランス範囲が拡大し、現在までにリース取引とサービス取引の区別が論点となっていること、そして、サービス取引のオンバランス化を検討することが、財務報告の目的に資するものであるということである。上記の点を前提として、リース会計のオンバランス論理を拡張し、役務利用権取得説として、これを類似取引であるサービス取引に適用することを検討した。

リース取引とサービス取引は、リース自体がサービスであると捉える考え方さえも存在していることから、様々な点で類似している。IFRS第16号において「リース」と「サービス」の区別が会計上なされているが、リース取引に財産利用権取得説が採用されたことを踏まえると、むしろサービス取引についても同様に、「利用権」が移転する取引として捉え、オンバランスすべきと考えられる。役務提供型契約は相対契約であり、多種多様であるから、サービス取引内でのオンバランスの線引きが難しい。また、業界業種、ビジネスモデルの違いを超えて、一組の共通の会計基準が設定されている現行の会計実務の状況において、サービス取引内でのオンバランスの線引きの画一的な判断は、各企業において相違が大きくなってしまうと想定できる。そのため、実務上の観点から、敢えてオンバランスの線引きを行う意義も薄いのではないかと思われる。つまり、「利用権が移転する取引」という観点から、サービス取引を原則としてすべてオンバランスすると考えることができる。したがって、本稿の結論は、「リース会計に財産利用権取得説が採用されたことを踏まえると、利用権が移転する取引という観点から、リース取引のオンバランス論理を拡張し、

これをサービス取引に適用することは可能である」ということになる。

第2項 サービス取引内でオンバランス要件設定

本稿では、リース取引に財産利用権取得説が採用されたことを踏まえ、役務利用権取得説として、サービス取引を原則としてすべてオンバランスするという考えを示した。しかし、サービスは多様であるがゆえに、同じサービス取引でもオンバランスするものとしなないものがあるのではないかという見解があるかもしれない。

サービス取引内でオンバランスの要件設定に関して、本稿で具体的な検討を行ったわけではないものの、例えば、「営業活動と直接的に関連する」サービス取引についてのみオンバランスするという道があるかもしれない。

第1章第3節第1項⁵⁷で示したように、各企業は、それぞれの営業循環(operating cycle)を反復的に繰り返すことによって事業を営んでいる(桜井[2019] 119頁参照)。そのため、企業における主たる経済活動というのはそのような営業活動を行うことにあると考えることができる。企業の本業である営業活動を支える財やサービスについて、それを企業内部で利用すること、企業外部よりリースで利用すること、企業外部よりアウトソーシングで利用すること、3つのうちどの利用形態を採ったとしても「その財やサービスの利用によって企業の本業である営業活動を支えている」という本質的な部分は変化していないと考えられる。製造業の企業を想定した場合に、自社工場を所有して製品を生産すること、他社工場をリースして製品を生産すること、他社工場に製品生産をアウトソーシングしてその後製品の供給を受けること、どの工場利用形態を採ったとしても「工場利用によって製品を生産する」という点で、製造業の本業である営業活動を支えているものと考えられる。そういった企業の本業の機能だけを代替するサービス取引についてのみオンバランスするというものである。

もっとも、わざわざ要件設定してサービス取引のオンバランス範囲を区切る理由や、それが財務報告の目的に資するかなどは未検討であり、検討するとしても今後の課題になると考えられる。

⁵⁷ 本稿 7 頁参照

第3項 未履行契約取引説の適用可否

第4章第3節第4項⁵⁸で述べたように、1960年代のアメリカから始まるリース取引のオンバランス範囲拡大の流れは、賃貸借処理説から割賦購入説を経て、財産利用権取得説まで基準上は拡大している。このように、時代の流れとともにオンバランス範囲の拡大がなされていることから、あくまでも、役務利用権取得説というのは、未履行契約取引説へ向かうオンバランス範囲拡大の過程段階の1つ過ぎないとも考えることもできる。

第4章第3節第4項⁵⁹においては、未履行契約取引説や契約会計の適用に関して、現行の会計実務との相違点が大きいと考えられることから、その適用にはかなり高いハードルが存在していると考えられることを述べた。ただし、「適用のハードルが高い」かどうかは、本稿の目的から逸れることから、詳細な検討を行っていない。しかし、前段で述べたように、役務利用権取得説によって「利用権」の概念を単独で認めた以上、認識の時点を早めてオンバランス範囲を拡大するという点から、未履行契約取引説、契約会計の適用に関して、さらなる検討も必要であろう。

⁵⁸ 本稿 63 頁参照

⁵⁹ 本稿 63 頁参照

【参考文献・参考資料】

- ・ Beresford Dennis R. (1993) 「米国の会計基準設定のプロセスの概観と FASB プロジェクトの現状 (講演会要旨)」『JCPA ジャーナル』 No.459。
- ・ Aggarwal Alok (2010) 'KPO Industry Growth Impacted by the Great Recession'
- ・ HfS Research (2013) 'State of the Outsourcing Industry 2013'
- ・ Ijiri Yuji (1980) 'Recognition of Contractual Rights and Obligation' *FASB Research Report*
- ・ International Accounting Standards Board (IASB) (2018) 'Conceptual Framework for Financial Statements'
- ・ Uniform Commercial Code (田島裕訳 (2002)) 『UCC 2001 -アメリカ統一商事法典の全訳-』 商事法務)。
- ・ 秋葉賢一 (2018) 『エッセンシャル IFRS (第 6 版)』 中央経済社。
- ・ 秋葉賢一 (2019) 『会計基準の読み方 Q&A100 (第 2 版)』 中央経済社。
- ・ 足利繁男 (1988) 『リース産業界』 教育社。
- ・ あずさ監査法人 (2016A) 『図解&徹底分析 IFRS「新リース基準」』 中央経済社。
- ・ あずさ監査法人 (2016B) 『詳細解説 IFRS 実務適用ガイドブック (第 2 版)』 中央経済社。
- ・ 石井明 (2009) 「未履行契約とリース会計-その歴史的変遷と G4+1 基準案-」 『上武大学ビジネス情報学部紀要』 第 7 巻第 2 号。
- ・ 井尻雄士 (1976) 『会計測定の理論』 東洋経済新聞社。
- ・ 稲垣公夫 (2001) 『EMS 戦略-企業価値を高めるアウトソーシング-』
- ・ 宇南山英夫 (1974) 「リース資本化の理論的基礎」 『會計』 106 巻 2 号。
- ・ 宇津木聖徳 (1973) 「リースの歴史と発展」 『月刊リース』 1973 年 2 月号。
- ・ 加藤建治 (2019) 『図解入門ビジネス 最新 リース取引の基本と仕組みがよ〜くわかる本 (第 8 版)』 秀和システム。
- ・ 加藤久明 (2007) 『現代リース会計論』 中央経済社。
- ・ 加藤盛弘 (2002) 『現代の会計学 (第 3 版)』 森山書店。
- ・ 加藤盛弘 (2005) 『現代会計の認識拡大』 森山書店。
- ・ 加藤盛弘 (2006) 『負債拡大の現代会計』 森山書店。
- ・ 紙博文 (2003) 『リース会計の理論と制度』 多賀出版。

- ・川村義則（2019）『論点で学ぶ財務会計』新世社。
- ・企業会計基準委員会（ASBJ）（2016）『討議資料 財務会計の概念フレームワーク』
- ・企業会計基準委員会（ASBJ）『リース会計に関する論点の整理』2010年12月。
- ・経済産業省（2008）「BPO（業務プロセスアウトソーシング）研究会報告書」。
- ・経済産業省（2013）「アウトソーシングやシェアードサービスの企業による利用の実態調査」
- ・経済産業省 商務情報政策局（2014）「ビジネス支援サービスの活用」。
- ・公益財団法人リース事業協会（2013）『『民法（債権関係）の改正に関する中間試案（第38賃貸借）』に対する提言書』。
- ・国土交通省（2018）「MaaS（モビリティ・アズ・ア・サービス）について」『国土交通政策研究所報』第69号。
- ・児玉寛（2009）「BPO活用の形態について」野村総合研究所『知的資産創造』2009年2月号 104-109頁。
- ・桜井久勝（2019）『財務会計講義（20版）』中央経済社。
- ・佐藤信彦 角ヶ谷典幸（2009）『リース会計基準の論理』税務経理協会。
- ・佐藤行弘 角ヶ谷典幸 河崎照行（2018）『リース会計制度の経済分析』中央経済社。
- ・執行秀幸（2008）「民法に新たに取り入れるべき契約類型はあるか」『民法改正を考える』椿寿夫 新美育文 平野裕之 河野玄逸編 日本評論社。
- ・田澤元章（2000）「アメリカ統一商事法典（UCC）の概要」『日本銀行金融研究所ディスカッション・ペーパー』。
- ・茅根聡（1982）「リース資本化の妥当性に関する一考察」『会計学研究（染谷研究室・早稲田大学）』第28号。
- ・茅根聡（1983）「未履行契約資本化に関する包括的な会計的な会計フレームワークの提示」『早稲田大学大学院商経論集』第45号 127-142頁。
- ・戸張喜一郎（1977）「アメリカ企業会計審議会のリース会計基準の設定について-その紹介ならびに意義と特質に対する考察-」『会計ジャーナル』4月。
- ・西澤茂（1995）「未履行契約の経済的実質と会計上の認識」『會計』第147巻第3号 92~98頁。
- ・パナソニック株式会社（2019）『中期戦略の考え方と取り組みの進捗』。
- ・日立製作所（2019）『統合報告書 2019』。

- ・ 広瀬義州（2017）『財務会計（第 13 版）』中央経済社。
- ・ 富士通株式会社（2018）『統合レポート 2018』。
- ・ 法務省（2010）「民法（債権関係）の改正に関する検討事項（12）」。
- ・ 松本恒雄（1998）「サービス契約」『債権法改正の課題と方向（別冊 NBL51 号）』商事法務。
- ・ 三沢博（1972）「リース取引の会計処理に関する考察-ユーザーの立場から-」『会計ジャーナル』6 月。
- ・ 嶺輝子（1982）「リース会計の問題点」『會計』第 122 巻第 5 号 71 頁。
- ・ 安永正昭 鎌田薫 能見善久（2018）『債権法改正と民法学Ⅲ 契約（2）』商事法務 299,319,325 頁。
- ・ PwC あらた有限監査法人（2018）『IFRS「リース」プラクティス・ガイド』中央経済社。
- ・ アクセンチュア株式会社（2019）「CASE STUDY」
<https://www.accenture.com/jp-ja/case-studies/consumer-goods-services/asahi-group-holdings>
- ・ アサヒグループホールディングス株式会社（2019）「ニュースリリース」
https://www.asahigroup-holdings.com/news/2019/0614_1.html